

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimi

Jessica Liukkonen, Jenni Meuronen

KANSAINVÄLISTEN YHTEISÖJEN ELINKEINOTULON VEROTUS

Opinnäytetyö 2011

TIIVISTELMÄ

Jessica Liukkonen, Jenni Meuronen

Kansainvälisten yhteisöjen elinkeinotulon verotus, 88 sivua, 1 liite

Saimaan ammattikorkeakoulu, Lappeenranta

Liiketalous, liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimi

Ohjaaja: laskentatoimen lehtori Kirsti Toivonen

Opinnäytetyön aiheena oli kansainvälisten yhteisöjen elinkeinotulon verotus. Tutkimuksessa käsiteltiin välitöntä verotusta. Pääpaino oli yritysten verotuksessa. Tavoitteena oli selvittää kansainvälisen verotuksen lainsäädännöllistä perustaa, kaksinkertaista verotusta ja vajaaverotusta. Tavoitteena oli myös tutkia asuinvaltion vaikutusta verotukseen. Lisäksi pyrittiin selvittämään, kuinka yhteisöjen elinkeinotuloa verotetaan ja kuinka osinkoja verotetaan.

Opinnäytetyö koostuu teoria- ja empiriaosuudesta. Tutkimusmenetelmänä on käytetty kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Tutkimuksen lähteinä on käytetty kirjallisuutta, internetlähteitä, lakeja ja asetuksia. Opinnäytetyön kirjallinen osuus muodostaa teoriaosuuden, ja empiriaosuus toteutettiin PowerPoint-diaesityksenä, johon koottiin kirjallisen osuuden pääasiat.

Työn tuloksena saatiin selville, että kansainvälinen verolainsäädäntö on monimutkainen kokonaisuus, joka muodostuu valtioiden sisäisestä lainsäädännöstä, valtioiden välisistä verosopimuksista sekä EU-vero-oikeudesta. Näiden kansainvälisen verotuksen lohkojen normit ovat toisinaan ristiriidassa keskenään, mikä aiheuttaa kaksinkertaista verotusta ja vajaaverotusta. Työssä saatiin myös selville, että asuinvaltio vaikuttaa suuresti verovelvollisen verokohteluun, sillä se ratkaisee, onko verovelvollisuus yleistä vai rajoitettua. Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus ratkaisee elinkeinotulon verotuksen ja vaikuttaa myös osinkojen verotuksessa.

Asiasanat: verotus, kansainvälinen verotus, väliyhteisöt, yleinen verovelvollisuus, rajoitettu verovelvollisuus, kaksinkertainen verotus, kiinteä toimipaikka, osinko

ABSTRACT

Jessica Liukkonen, Jenni Meuronen

Income taxation of international corporations, 88 pages, 1 appendice

Saimaa University of Applied Sciences

Business Administration, Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2011

Instructor: Ms Kirsti Toivonen, Senior Lecturer

The subject of this study was income taxation in international corporations. The purpose was to study direct taxes, and the focus was on corporate taxation. The object was to examine the legislative basis for international taxation and also what double taxation is and what causes double, zero or nominal taxation. Another aim was to study how the location and home country of the corporation affect its taxation. Finally, the study intended to produce information on the procedure of business income taxation on corporations and dividend taxation.

The research method used in this study was qualitative research. The data was gathered from literature, the Internet, laws and acts. Because this is a theory-based thesis, the theory part comprises the bulk of the written work. The empirical part of the work consists of a PowerPoint presentation. The PowerPoint presentation contains the main points of the theory part.

The results of this study show that the legislation on international taxation is very complicated because it consists of three legislative sectors: domestic laws, tax treaties and EU law. Each country has its own tax laws and sometimes two countries can tax the same income, which causes double taxation. Tax treaties are needed to reduce double taxation. The different tax laws of the countries can also cause zero or nominal taxation because corporations move into such countries that have lower tax rates.

The results of the study also show that the home country greatly affects the taxpayer's tax treatment, because the home country determines whether a tax liability is general or limited. General or limited tax liability, again, determines the business income taxation and also affects the taxation on dividends.

Keywords: international taxation, business income taxation, double taxation, general taxation, limited taxation, dividend

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO.....	6
1.1 Perustelut aiheen valinnalle	6
1.2 Tavoitteet ja rajaukset.....	7
1.3 Tutkimusmenetelmä	8
1.4 Opinnäytetyön sisältö.....	8
1.5 Toteutus.....	9
2 KANSAINVÄLISEN VERO-OIKEUDEN PERUSTEET	10
2.1 Suomen sisäinen kansainvälinen vero-oikeus	10
2.2 Verosopimusoikeus	12
2.2.1 Verosopimusten solmiminen ja lakkaaminen	13
2.2.2 Verosopimusten sisältö.....	14
2.3 EU-vero-oikeus	16
2.3.1 Primäärioikeus	17
2.3.2 Sekundäärioikeus	17
2.4 Sisäisen lainsäädännön, verosopimusten ja EU-vero-oikeuden suhde.....	19
2.4.1 Sisäisen lainsäädännön ja verosopimusten suhde	19
2.4.2 EU-vero-oikeuden suhde sisäiseen lainsäädäntöön ja verosopimuksiin	20
3 KAKSINKERTAINEN VEROTUS JA SEN POISTAMINEN	22
3.1 Verotuksen alueellinen ulottuvuus	23
3.2 Kaksinkertaisen verotuksen syyt.....	24
3.3 Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät	25
3.3.1 Vapautusmenetelmä	25
3.3.2 Hyvitysmenetelmä	27
3.3.3 Erytishuojennus	31
3.4 Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	31
4 VAJAAVEROTUS JA VEROPAKO	32
4.1 Kilpailu verotuloista	33
4.2 Kansainvälisen veropaon muotoja	34
4.3 Veropaon estäminen.....	35
4.4 Väliyhteisöt	39
4.4.1 Väliyhteisön määritelmä.....	40
4.4.2 Verotuksen taso	42
4.4.3 Huomioivat seikat verotuksessa	43
4.4.4 Väliyhteisötulon verotus	44
4.4.5 Ilmoittamisvelvollisuus	48
4.4.6 Muut väliyhteisöjen toimintaa rajoittavat normit	49
5 ASUINVALTION MERKITYS KANSAINVÄLISESSÄ VEROTUKSESSA ...	49
5.1 Asuinpaikan määrittelemine.....	50
5.2 Yleinen verovelvollisuus.....	51
5.2.1 Luonnolliset henkilöt – yleinen verovelvollisuus.....	52
5.2.2 Yhteisöt – yleinen verovelvollisuus	53
5.3 Yleisesti verovelvollisen verotus	54
5.4 Rajoitettu verovelvollisuus	55
5.4.1 Rajoitetusti verovelvollisen verotus	56
6 ELINKEINOTULON VEROTUS KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA	57
6.1 Yhteisöjen verotus	58
6.1.1 Yhteisönä verotettavat toimintamuodot sekä niiden verotus	59

6.1.2 Yleisesti verovelvollisen yhteisön verottamisen periaatteet	59
6.1.3 Rajoitetusti verovelvollisen yhteisön verottamisen periaatteet	60
6.2 Kiinteä toimipaikka	61
6.2.1 Kiinteän toimipaikan määritelmä	61
6.2.2 Kiinteä liikepaikka	63
6.2.3 Liiketoiminnan harjoittaminen kiinteässä toimipaikassa	65
6.2.4 Kiinteän toimipaikan tulojen ja menojen määrittelemineen	66
6.2.5 Kiinteän toimipaikan verottaminen	68
6.2.6 Kiinteän toimipaikan lopettaminen	69
6.2.7 Liiketoiminnan harjoittaminen ilman kiinteää toimipaikkaa	70
7 OSINGOT KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA	71
7.1 Osinko-käsite	72
7.2 Osinkojen jakaminen Suomesta ulkomaille.....	74
7.2.1 Kiinteän toimipaikan osingot	77
7.3.1 Rajoitetusti verovelvollinen osingon vastaanottajana.....	78
7.3.2 Yleisesti verovelvollinen osingon vastaanottajana	79
8 YHTEENVETO	82
9 JOHTOPÄÄTÖKSET	84
LÄHTEET	86

LIITTEET

Liite 1 PowerPoint-esitys

1 JOHDANTO

Kansainvälinen verotus on monimutkainen kokonaisuus, jonka lainsäädäntö koostuu eri tahojen säätämistä normeista ja sopimuksista. Valtioiden omat sisäiset lainsäädännöt eroavat toisistaan, mistä syntyy tulkintaerimielisyyksiä. Lisäksi oma osansa on valtioiden välisillä verosopimuksilla sekä EU:n verolainsäädännöllä. Yrityksen kokemaan verokohteluun vaikuttaa se, missä valtiossa yritys toimii. Yritykset joutuvat siis ottamaan huomioon monia tekijöitä toimiessaan ulkomailla.

1.1 Perustelut aiheen valinnalle

Opinnäytetyön aiheena on kansainvälinen yritysverotus. Tutkimus kohdistuu elinkeinotulon verotukseen kansainvälisissä tilanteissa. Opinnäytetyön aihepiiriksi on valittu verotus, koska se on opiskelun aikana osoittautunut kiinnostavimmaksi aiheeksi, ja Saimaan ammattikorkeakoulun liiketalouden yksikkö antoi mahdollisuuden tehdä opinnäytetyön kansainvälisestä yritysverotuksesta. Luennoilla aihetta ei ole käsitelty kovinkaan syvällisesti, joten aihe tuntui kiehtovalta ja ajateltiin, että siinä olisi tarpeeksi tutkittavaa ja haastetta. Tekijät pitävät aihetta ajankohtaisena, sillä yritysmaailma kansainvälistyy ja yritykset tarvitsevat tietoa pystyäkseen toimimaan globaaleilla markkinoilla.

Koska työ tehdään liiketalouden yksikölle, on työtä mahdollista hyödyntää opetustarkoituksessa. Myös yritykset hyötyvät työn tarjoamasta tiedosta, varsinkin suunnitellessaan toiminnan laajentamista ulkomaille.

1.2 Tavoitteet ja rajaukset

Opinnäytetyön tarkoituksena on tutkia kansainvälisessä ympäristössä toimivien yritysten elinkeinotulon verotusta sekä pääomatulon verotusta osinkojen osalta. Tutkimusalueeseen ei siis kuulu arvonlisäverotus tai henkilöverotus. Henkilöverotusta käsitellään kuitenkin sen verran, kuin on tarpeellista lainsäädännön yhteydessä. Yritysmuodoista käsitellään yhteisöjä eli pääasiassa osakeyhtiöitä.

Tavoitteena on selvittää kansainvälisen yritysverotuksen yleiset periaatteet. Työssä pyritään tutkimaan, mistä osa-alueista kansainvälinen yritysverotus muodostuu. Lisäksi selvitetään, mitä vaikutuksia valtioiden erilaisilla lainsäädännöillä on yrityksiin sekä kuinka ristiriitatilanteissa toimitaan. Tarkoituksena on saada selville, mitä merkitystä on sillä, missä valtiossa yritys toimii.

Tutkimuksen pääongelma on: miten yritystuloa verotetaan kansainvälisillä yhteisöillä? Alaongelmia ovat:

- Millaisia käytäntöjä kansainvälisissä tilanteissa on verotuksen osalta?
- Mihin ne pohjautuvat?
- Eroavatko ne eri maiden välillä?
- Mitkä tekijät/olosuhteet vaikuttavat yrityksen verotukseen?
- Kuka verottaa ja millä perusteella suomalaista yritystä, joka toimii ulkomailla?
- Miten menetellään tilanteissa, jossa yritys toimii matalan verotuksen maissa?

Aihe on todella laaja ja siksi työn yhtenä tavoitteena on luoda ”paketti”, jossa verotuksen periaatteet olisivat yksinkertaisemmassa ja selkeämmässä muodossa. Työssä esitellään muutamia esimerkkitapauksia. Tarkoituksena on, että opinnäytetyöstä hyötyäkseen ei tarvitse olla verotuksen asiantuntija, mutta verotuksesta tulisi kuitenkin olla jonkinlaista näkemystä.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Tietoa kerätään alan kirjallisuudesta ja Internet-lähteistä. Tarkoituksena on haastatella verotuksen asiantuntijaa, mikäli työssä tulee eteen aiheita, joista ei saa tarpeeksi tietoa kirjallisuudesta tai joista tarvitaan lisäselvennystä. Tutkimus on kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään ymmärtämään ilmiötä kokonaisvaltaisesti. Tutkimus on suurelta osin teoreettista tutkimusta, jossa pyritään hahmottamaan käsitteellisiä malleja, rakenteita ja selityksiä.

1.4 Opinnäytetyön sisältö

Opinnäytetyö koostuu kirjallisesta teoriaosuudesta sekä empiriaosuudesta, jossa teoriaosuus on koottu PowerPoint-esitykseksi. Opinnäytetyössä käsitellään aluksi kansainvälisen verojärjestelmän rakennetta ja lainsäädäntöä eli kansainvälisen vero-oikeuden perusteita. Sen jälkeen käsitellään kaksinkertaista verotusta, vajaaverotusta ja veropakoa. Seuraavaksi selvitetään asuinvaltion merkitystä verotuksessa. Tämän jälkeen syvennyttään elinkeinotulon verotukseen kansainvälisissä tilanteissa. Lopuksi tarkastellaan osinkojen verotusta kansainvälisestä näkökulmasta. Seuraavaksi kerrotaan tarkemmin lukujen sisällöstä.

Toisessa luvussa selvitetään, mistä kansainvälinen vero-oikeus muodostuu eli Suomen sisäistä kansainvälistä verolainsäädännöstä, verosopimusoikeudesta sekä EU-vero-oikeudesta.

Kolmannessa luvussa perehdytään kaksinkertaiseen verotukseen, sen syntyyn ja poistamismenetelmiin.

Neljännessä luvussa käsitellään vajaaverotusta ja veropakoa. Tämän yhteydessä perehdytään erityisesti väliyhteisöihin.

Viidennessä luvussa selvitetään asuinvaltion merkitystä kansainvälisissä tilanteissa. Luvussa avataan käsitteitä yleisesti ja rajoitetusti verovelvollinen sekä kerrotaan tarkemmin luonnollisten henkilöiden ja yhteisöiden verotuksen sisällöstä.

Kuudes luku käsittelee elinkeinotulonverotusta. Tässä luvussa tarkastellaan yhtiömuodon ja verovelvollisen aseman (onko yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen) vaikutusta verotukseen. Lisäksi selvitetään kiinteän toimipaikan vaikutusta verotukseen.

Seitsemännessä luvussa tarkastellaan osinkoja ja niiden verotusta.

1.5 Toteutus

Opinnäytetyötä on lähdetty toteuttamaan niin, että ensin on tutustuttu yhdessä lähdeaineistoon ja kerätty muutama perusteos, joista on saatu yleisellä tasolla käsitys aihealueesta. Tämän jälkeen on rajattu sisältöä ja tehty alustava kappalejako, jonka perusteella molemmille on jaettu omat aihealueet. Ne on jaettu tekijöiden kiinnostuksen mukaan ja niin, että työmäärä jakautuisi mahdollisimman tasaisesti.

Työn luvut on jaettu niin, että Jenni käsittelee luvut 2 – 4 eli kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, kaksinkertaisen verotuksen sekä vajaaverotuksen ja veropaon. Jessica puolestaan käsittelee luvut 5 – 7 eli asuinvaltion merkitystä kansainvälisissä tilanteissa, elinkeinotulon verotusta sekä osinkoja kansainvälisissä tilanteissa.

2 KANSAINVÄLISEN VERO-OIKEUDEN PERUSTEET

Kansainvälisen vero-oikeuden normit tulevat kyseeseen, kun verosubjektilla eli verovelvollisella tai vero-objektilla eli tulolla tai varallisuudella on yhteys kahteen tai useampaan valtioon yhtä aikaa (Tomperi 2009, 171). Normit käsittelevät pääosin valtioiden verotusvallan ulottuvuuteen liittyviä ongelmia. Niitä sovelletaan tilanteissa, joissa valtio, josta tulo on peräisin (tulon lähdevaltio) ja tulonsaajan asuinvaltio, ovat kaksi eri valtiota. Myös sellaiset tilanteet tulevat kyseeseen, joissa varallisuuden omistaja asuu eri valtiossa, kuin missä varallisuus sijaitsee. (Helminen 2010.)

Kansainvälisessä vero-oikeudessa ei ole kaikille valtioille yhteisiä säännöksiä, vaan kansainvälinen verotus muodostuu jokaisen valtion omasta oikeusjärjestelmästä. Jokainen valtio säätää omat verolakinsa, jotka käsittelevät kansainvälistä verotusta. (Helminen 2009, 2.) EU-valtioilla on kuitenkin joitakin yhteisiä, ylikansallisia säännöksiä, jota EU-oikeus käsittelee (Helminen 2010).

Kansainvälinen vero-oikeus koostuu kolmesta lohkosta: valtion sisäisestä lainsäädännöstä, verosopimuksista sekä EU-vero-oikeudesta. Nämä normikokonaisuudet määrittelevät sen, mille valtiolle verotusoikeus kuuluu ja missä laajuudessa verotus tapahtuu. Kansainvälisen verotuksen tulisi olla neutraalia ja oikeudenmukaista. (Helminen 2010.) Tässä luvussa käsitellään Suomen omaa verolainsäädäntöä, verosopimuksia, EU-vero-oikeutta sekä niiden suhdetta toisiinsa.

2.1 Suomen sisäinen kansainvälinen vero-oikeus

Suomen sisäinen kansainvälinen vero-oikeus perustuu niihin Suomen omiin verolakeihin ja -asetuksiin, jotka säätelevät Suomen kansainvälisiä taloussuhteita. Suomen sisäisestä kansainvälisestä vero-oikeudesta puhuttaessa voidaan käyttää myös termiä ulkomaanvero-oikeus tai Suomen kansallinen kansainvälinen vero-oikeus. (Helminen 2010.)

Siinä tapauksessa, että muut vero-oikeuden lohkojen (esimerkiksi verosopimukset) veronormit sen sallivat, Suomen sisäinen lainsäädäntö määrittelee sen, verottaako Suomi ja missä laajuudessa vero-objektia tietyssä kansainvälisessä tilanteessa. (Helminen 2009, 2.) Valtiot yrittävät omassa lainsäädännössään säätää verotusvaltansa mahdollisimman laajaksi ja tästä syystä aiheutuvaa kaksinkertaista verotusta pyritään välttämään esimerkiksi verosopimuksilla. (Myrsky & Linnakangas 2009, 49.)

Suomen lainsäädännöstä löytyy normeja, jotka on säädetty koskemaan erityisesti kansainvälisiä tilanteita. Näitä normeja löytyy erityisesti tuloverolaista (1535/1992), laista kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995) sekä laista (627/1978) ja asetuksesta (1228/2005) rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta. Myös laki verotusmenettelystä (1558/1995) sisältää kansainvälisissä tilanteissa sovellettavia normeja. (Helminen 2010.)

Tuloverolaki sisältää verotuksen kannalta keskeisimmät käsitteet. Se myös määrittelee Suomen verotuksen alueellisen ulottuvuuden (Myrsky & Linnakangas 2009, 47). Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sisältää menetelmät, jolla kaksinkertainen verotus poistetaan. Lakia sovelletaan valtion tuloveroihin, kunnallisveroon, kirkollisveroon ja yhteisön tuloveroon. (Myrsky & Linnakangas, 52.)

Verotusmenettelylaissa on puolestaan säännöksiä mm. rajoitetusti verovelvollisen verotuspaikasta (80 §), kotikunnasta (5 §) sekä muutoksenhausta veronsaajien puolesta (81 §). VML:n 89 § koskee kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen anteeksiantotyyppistä huojentamista.

On otettava huomioon, että on olemassa myös verolakeja, jotka koskevat niin kotimaisia kuin kansainvälisiäkin verotustilanteita. Näitä ovat esimerkiksi laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (menojen vähennyskelpoisuutta koskevat säännöt) sekä verotusmenettelylain yleinen veronkiertopykälä (28§). (Helminen 2010.)

Suomen oman lainsäädännön tarkoituksena on Suomen verotusvallan turvaaminen kansainvälisissä tilanteissa sekä kaksinkertaisen verotuksen välttäminen poistamis- tai hyvitysmenetelmillä (Helminen 2010).

2.2 Verosopimusoikeus

Verosopimukset ovat useimmiten kahden valtion välisiä sopimuksia, joiden tarkoituksena on verotusoikeuden jakaminen, monenkertaisen verotuksen poistaminen tai lieventäminen sekä veropaon estäminen (Tomperi 2009, 171; Helminen 2010). On myös olemassa useamman valtion välisiä verosopimuksia, kuten esimerkiksi Pohjoismaiden yhteinen tuloverosopimus (412/1997) (Helminen 2010). Suomi tekee verosopimuksia sellaisten valtioiden kanssa, joilla on Suomea vastaava tulo- ja varallisuusjärjestelmä. (Valtiovarainministeriö.)

Verosopimusten tarkoituksena estää kaksinkertainen verotus eli tilanteet, joissa verovelvollista verotetaan samasta tulosta kahdessa eri valtiossa (Verohallinto 2010, 161). Verosopimuksissa verotusoikeus jaetaan tulotyypeittäin tulon lähdevaltion ja tulonsaajan asuinvaltion kesken. Samoin verotusoikeus jaetaan varallisuuden sijaintivaltion ja varallisuuden omistajan asuinvaltion kesken. (Helminen 2010.)

Verosopimusten solmimisoikeudesta on säädetty tuloverolain 135 §:ssä, jonka mukaan hallituksen tehtävänä on sopia verotusoikeuden jakamisesta toisen valtion kanssa ja verovelvollisen vapauttamisesta Suomen veroista (Andersson & Linnakangas 2006, 22). Verosopimukset siis määrittelevät sen, kummalla valtiolla verotusoikeus on (Malmgrén 2008, 164). Sopimuksissa toiselle valtiolle myönnetään oikeus verottaa tiettyjä tuloja, kun taas toisen sopimusvaltion on kyseisten tuloryhmien osalta luovuttava verotusoikeudestaan tai myönnettävä huojennusta verosta (Myrsky & Linnakangas 2009, 55). Verosopimuksissa ei oteta kantaa siihen, miten verotus käytännössä tapahtuu vaan ainoastaan, miten verotusoikeus jakautuu (Helminen 2010).

Verosopimusten rooli veropaon estämiseksi on tullut yhä tärkeämmäksi, ja siksi verosopimuksissa on myös säädetty valtioiden veroviranomaisten yhteistyöstä (Helminen 2010). Verosopimukset säätelevät myös sen, ettei kansainvälisiä tilanteita diskriminoida verotuksen avulla kotimaisiin tilanteisiin verrattuna. Verosopimuksista saatetaan solmia epäsymmetrisiä kehitysmaiden kanssa, koska halutaan kannustaa yrityksiä investoimaan kehitysmaihiin. (Helminen 2010.)

Suomella on tuloveroa koskevia verosopimuksia 93 valtion kanssa (Tilanne 1.1.2011) (Valtiovarainministeriö 2011). Suomella on verosopimus kaikkien EU-maiden kanssa (Myrsky & Linnakangas 2009, 57).

2.2.1 Verosopimusten solmiminen ja lakkaaminen

Verosopimusten valmistelusta ja sopimusneuvotteluista vastaa valtiovarainministeriön vero-osasto (Verohallinto 2010, 162). Sopimuksen voimaantulo vaatii monta eri vaihetta. Kun sopijaosapuolet ovat päässeet yksimielisyyteen verosopimuksen sisällöstä, molempien osapuolten puheenjohtajat vahvistavat sopimustekstin sisällön allekirjoituksillaan, mitä kutsutaan parafoinniksi. Hallituksen on vielä päätettävä sopimuksen hyväksymisestä, minkä jälkeen sopimus allekirjoitetaan. (Myrsky & Linnakangas 2009, 53.)

Tämä ei kuitenkaan tarkoita vielä sitä, että sopimus olisi sitova Suomen lainsäädännön kannalta, sillä Suomessa noudatetaan dualistista järjestelmää, eli verosopimuksesta on säädettävä erikseen laki sen voimaantulemiseksi. Eduskunnan on siis erikseen säädettävä laki, jolla verosopimus saatetaan voimaan Suomessa. Tämä tapahtuu niin, että hallitus tekee esityksen verosopimuksesta eduskunnalle, minkä jälkeen eduskunta hyväksyy sopimuksen lailla, jonka liitteeksi tulee sopimusteksti. Näin verosopimuksesta on tullut osa Suomen sisäistä lainsäädäntöä. (Helminen 2010.) Kun verotus toimitetaan verosopimuksen mukaan, katsotaan sen tapahtuneen sisäisen lainsäädännön mukaisesti (Verohallinto 2010, 162).

Tämän jälkeen molempien valtioiden on vielä ratifioitava sopimus eli todettava, että sopimukseen voimaantulon perustuslailliset edellytykset ovat täyttyneet. Lopuksi kumpikin valtio tahoillaan säätää verosopimuksesta asetuksen, jonka myötä sopimus tulee voimaan. (Helminen 2010.) Verosopimukset tulevat tämän prosessin myötä paitsi kansainvälisiksi sopimuksiksi, myös osaksi Suomen sisäistä lainsäädäntöä (Helminen 2009, 5).

Verosopimukset velvoittavat molempia valtioita niin kauan, kun toinen valtio irtisanoo sen tai toinen sopimusvaltioista lakkaa olemasta olemassa. Irtisanomiseen voi johtaa se, että toinen valtio ei esimerkiksi noudata verosopimusta. Sopimuksen irtisanomiseksi on säädettävä uusi laki, joka kumoaa lain, jolla eduskunta on hyväksynyt verosopimuksen. Verosopimusten dualistiseen luonteeseen kuuluu se, että vaikka toinen valtio lakkaisi olemasta olemassa, sitoo verosopimus silti toista valtiota, koska se on silti osa maan sisäistä lainsäädäntöä. (Helminen 2010.)

2.2.2 Verosopimusten sisältö

Koska verosopimukset syntyvät neuvotteluiden seurauksena, eivät ne ole keskenään täysin identtisiä, vaan eroavat yksityiskohdiltaan (Helminen 2009, 6). Kaikki tuloverosopimukset kuitenkin perustuvat OECD:n (Organization for Economic Co-operation and Development - Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö) vuoden 1992 malliverosopimukseen. Tästä malliverosopimuksesta on julkaistu päivitettyjä versioita ja vuonna 2003 julkaistiin suomenkielinen käännös kommentaareineen. (Helminen 2010.)

Malliverosopimuksen mukaan verosopimuksen alussa määritellään, keneen sopimusta sovelletaan, mitä veroja se koskee ja millä perusteella henkilöä tai yritystä pidetään jossakin sopimusvaltiossa asuvana (Malmgrén 2008, 162; OECD 2010, 23). Henkilö tai yritys voi asua joko jommassakummassa tai molemmissa sopimusvaltioissa. Sopimukset koskevat yleensä sekä tulo- että varallisuusverotusta. (Helminen 2010.)

Esimerkiksi Kanadan ja Japanin kanssa on kuitenkin solmittu vain tuloveroa koskevat verosopimukset. (Helminen 2010.) Tuloverosopimukseen sisältyvät yleensä valtion tulovero, kunnallisvero sekä kirkollisvero. Niihin eivät siis kuulu sosiaaliturvamaksut, kiinteistövero, perintö- tai lahjaverot. (Helminen 2009, 7.) Suomella on kuitenkin muutamia perintö- ja lahjaverotusta koskevia verosopimuksia (Myrsky & Linnakangas 2009, 57).

Verosopimuksissa tärkeä kohta on verotusoikeuden jakautuminen sopimusvaltioiden välillä. Sopimuksissa käytetään joko asuinvaltioperiaatetta tai lähdevaltioperiaatetta. Asuinvaltioperiaate tarkoittaa, että tuloa tai varallisuutta verotetaan vain tulonsaajan tai varallisuuden omistajan asuinvaltiossa. Lähdevaltioperiaatetta sovellettaessa varallisuutta tai tuloa verotetaan siinä valtiossa, josta tulo on peräisin tai jossa varallisuus sijaitsee. (Helminen 2010.) Se, kumpaa periaatetta käytetään, määritellään sopimuksissa tulokohtaisesti tulotyyppiartikloissa (Helminen 2009, 8). Tulotyyppejä ovat esimerkiksi kiinteästä omaisuudesta saadut tulot (6 artikla) liiketulo (7 artikla), osingot (10 artikla), palkat (15 artikla) (Myrsky & Linnakangas 2009, 71 – 72, 79).

On myös mahdollista, että tulotyyppiartikla antaa verotusoikeuden sekä asuinvaltiolle että lähdevaltiolle. Tätä varten verosopimuksissa on myös menetelmäartikla, joka määrittelee, millä menetelmällä kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistetaan tällaisissa tapauksissa. (Helminen 2010.)

Verosopimuksista löytyy myös määritelmiä siitä, mitä eri termeillä tarkoitetaan (esimerkiksi henkilö, kansalainen). Sopimuksista löytyy myös kiinteän toimipaikan määritelmä, josta tässä opinnäytetyössä löytyy oma lukunsa. (Helminen 2009, 8.) Malliverosopimuksen mukaan verosopimukset sisältävät myös syrjintäkieltoartiklan ja verojen välttämistä koskevan artiklan (Malmgrén 2008, 162). Syrjintäkieltoartiklan sisältö on pääpiirteissään se, ettei valtio saa verottaa toisen sopimusvaltion kansalaisia oman valtion kansalaisia ankarammin (Myrsky & Linnakangas 2009, 85).

2.3 EU-vero-oikeus

Kansainvälisen verotuksen kolmas lohko, EU-vero-oikeus (EU Tax Law), on koskenut Suomea vuodesta 1995 asti, kun Suomi liittyi Euroopan unioniin (Helminen 2010). Euroopan unioni syntyi vuonna 1993 voimaantulleella Maastrichtin sopimuksella, joka syntyi Euroopan yhteisöjen (EY) pohjalta. Euroopan yhteisöt olivat muodostuneet vuonna 1951 perustetusta Euroopan hiili- ja teräsyhteisöstä (EHTY), johon myöhemmin liitettiin vuonna 1957 perustetut Euroopan talousyhteisö (ETY) ja Euroopan atomienergiayhteisö (Euratom). (Valtioneuvosto.)

Aluksi EU muodostui kolmesta osa-alueesta: EY:stä, yhteisestä ulko- ja turvallisuuspolitiikasta sekä yhteistyöstä oikeus- ja sisäasioissa (Ulkoasiainministeriö 2010). Vuonna 2009 voimaantulleen Lissabonin sopimuksen myötä EY kuitenkin sulautui oikeus- ja sisäasioiden kanssa (Helminen 2010).

Perustamissopimukset ja niissä EU:lle annettu lainsäädäntövalta muodostavat EU-oikeuden. Ne EU-oikeuden normit, joilla on vaikutusta verotukseen, muodostavat EU-vero-oikeuden. EU-vero-oikeuden normit rajoittavat Suomen verotusoikeutta silloin, kun vero-objektilla (tulo tai varallisuus) tai verosubjektilla (verovelvollinen) on yhteys johonkin toiseen EU-maahan. (Helminen 2010.)

EU:n jäsenvaltiot ovat jäsenyydestään huolimatta saaneet päättää melko vapaasti välittömästä verotuksesta. EU:lla ei toisin sanoen ole välittömän verotuksen osalta verotusvaltaa eli jokainen jäsenvaltio säätää omat lakinsa. (Helminen 2009, 11.) EU:n tarkoituksena ei ole täydellinen verolainsäädäntöjen yhdistäminen, vaan sen tarkoituksena on vaikuttaa verolainsäädäntöön siinä määrin, kun se EU:n sisämarkkinoiden kannalta on tarpeellista (Helminen 2010).

2.3.1 Primäärioikeus

EU-oikeuden perusta muodostuu EY:n perustamissopimuksista sekä sopimuksesta Euroopan unionista, uusien jäsenvaltioiden liittymissopimuksista sekä sopimuksista, jotka ovat muuttaneet tai täydentäneet perustamissopimuksia (esimerkiksi Lissabonin sopimus 2009). Nämä perussopimukset muodostavat primäärioikeuden. (Ulkoasiainministeriö 2011.) Vuonna 1957 säädetty Euroopan talousyhteisön perustamissopimus on tärkein sopimus verotuksen kannalta. Sitä muutettiin Maastrichtin sopimuksella vuonna 1993, ja vuoden 2009 Lissabonin sopimuksessa sen nimi muutettiin sopimukseksi Euroopan unionin toiminnasta (SEUT). (Helminen 2010.)

SEUT-sopimus sisältää välillistä verotusta koskevia määräyksiä sekä määräyksiä veroasioiden päätöksenteosta. Se ei kuitenkaan suoranaisesti koske välitöntä verotusta, vaan sisältää muutamia artikloja, jotka käsittelevät yleisesti verotusta ja tätä kautta myös välitöntä verotusta. (Helminen 2010.)

Tällaisia artikloja ovat esimerkiksi kansalaisuuteen perustuva syrjäntäkielto (12 artikla), pääomien vapaa liikkuvuus (56 artikla) sekä neuvoston oikeus antaa direktiivejä (94 artikla). (Malmgrén 2008, 43.)

Euroopan unionista on tehty myös SEU-sopimus (sopimus Euroopan unionista) (EUR-Lex).

2.3.2 Sekundäärioikeus

EU:n sekundäärioikeus muodostuu normeista, joita EU:n parlamentti, neuvosto ja komissio antavat perustamissopimuksilla säädetyn toimivaltansa perusteella (Helminen 2010). Tällaisia normeja ovat EU:n antamat direktiivit, asetukset ja päätökset. Asetukset tulevat voimaan EU-valtioissa välittömästi ilman valtion erillistä hyväksyntää. Asetuksia ei kuitenkaan voi antaa tuloverotuksesta, vaan ne koskevat verotuksen osalta lähinnä välillistä verotusta. (Malmgrén 2008, 37; Helminen 2010.)

EU voi antaa välitöntä verotusta koskevia direktiivejä tuloverotuksen yhdenmukaistamiseksi (Malmgrén 2008, 42). SEUT-sopimuksen 115. artiklan mukaan direktiivejä voidaan antaa ainoastaan sellaisiin lainsäädännöllisiin määräyksiin liittyen, jotka vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteutumiseen tai toimintaan. Myös EU:n perustamissopimuksen 94 artiklassa mainitaan lainsäädännön lähentäminen sisämarkkinoiden toiminnan toteutumiseksi. (EY 2002.) EU ei siis voi täydellisesti yhdenmukaistaa EU-valtioiden tuloverotusta (Helminen 2010).

Direktiivit ovat jäsenvaltioita sitovia lainsäädäntöohjeita, ja valtioiden on mukautettava oma sisäinen lainsäädäntönsä niiden mukaiseksi (Helminen 2009, 13). Direktiivit antavat tavoitteet ja vaatimukset, ja valtiot voivat itse säätää oman lainsäädäntönsä siten, että direktiivien tavoitteet ja vaatimukset täyttyvät (Euroopan komissio, 2010).

Välitöntä verotusta koskevia direktiivejä on säädetty neljä: osinkojen verotusta koskeva emo-tytäryhtiödirektiivi, joka koskee eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emojen ja tytäryrityksiin sovellettavaa yhteistä verojärjestelmää, joka löytyy Suomen lainsäädännöstä EVL 6§:stä.

Yritysjärjestelydirektiivi, joka koskee eri jäsenvaltioissa olevien yhtiöiden sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä. Korko-rojaltidirektiivi on puolestaan direktiivi eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltilmaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä (LähdeVL 3a-3f § ja MenetelmäL 3.5§). Neuvoston antama säästödirektiivi käsittää säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksen (LähdeVL 3.7 § ja MenetelmäL 4.4. ja 5.2 §) (Helminen 2010.)

EU-vero-oikeuteen voidaan katsoa myös kuuluvaksi arbitraatiosopimus eli EU-valtioiden välinen sopimus, jolla pyritään estämään kaksinkertainen verotus, mikäli jäsenvaltiot ovat eri mieltä yritysten välisen siirtohinnoittelun hyväksyttävyydestä. (Malmgrén 2008, 44).

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan konserniyhtiöiden välisen kaupan hinnoittelua ja sen markkinaehtoisuutta. (PricewaterhouseCoopers Oy).

EU antaa myös erilaisia raportteja, joilla kehitetään verotusta (Helminen 2010).

2.4 Sisäisen lainsäädännön, verosopimusten ja EU-vero-oikeuden suhde

Suomen sisäinen lainsäädäntö, verosopimukset ja EU-vero-oikeus ovat kaikki itsenäisiä kansainvälisen vero-oikeuden lohkoja, ja niiden normit voivat siksi olla ristiriidassa keskenään (Helminen 2010). Seuraavissa luvuissa selvitetään näiden kolmen lohkon suhdetta toisiinsa sekä niiden etusijajärjestystä.

2.4.1 Sisäisen lainsäädännön ja verosopimusten suhde

Verosopimukset ovat sitovia kansainvälisiä kahden valtion välisiä sopimuksia. Jotta sopimusvaltio ei rikkoisi tätä sopimusta, se ei voi soveltaa sisäistä lainsäädäntöään tilanteessa, jossa verosopimus ei salli sen soveltamista. Tämän vuoksi verosopimuksilla on käytännössä etusija sisäiseen lainsäädäntöön nähden. (Helminen 2010.)

Verosopimusten etusija pätee Suomessa yleisenä verosopimusoikeuden periaatteena, vaikkei sitä joka laissa olisi mainittukaan. Tärkeimmät lait, joissa verosopimusten etusija on mainittu, ovat laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (1149/2005, 1.3 §) sekä laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995, 1.2 §) (Helminen 2010.)

Sopimusvaltio voi syyllistyä sopimusrikkomukseen (treaty-override), jos se jättää noudattamatta verosopimusta ja soveltaa omaa lainsäädäntöään, joka on selvästi ristiriidassa verosopimuksen kanssa (Helminen 2010).

Verosopimukset voivat luonteensa vuoksi ainoastaan rajoittaa Suomen sisäiseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta, eivät laajentaa sitä (Malmgrén 2008, 164). Verosopimus antaa valtioille oikeuden käyttää sisäistä lainsäädäntöä tai kieltää sen käytön kansainvälisissä verotustilanteissa (Myrsky & Linnakangas 2009, 88–89).

Esimerkki lievemmän normin periaatteesta:

Verosopimus saattaa esimerkiksi sallia Suomen verottavan tiettyä tuloa. Sisäisessä lainsäädännössä kyseinen tulo on kuitenkin vapautettu verotuksesta, eikä veroa siksi peritä. Sama pätee myös toisinpäin eli vaikka Suomen sisäinen lainsäädäntö antaisi Suomen verottaa tiettyä tuloa, ei Suomi voi verottaa sitä, jos verosopimus estää sen verottamisen. (Malmgrén 2008, 165.) Jos verosopimuksen normien mukaan päädytään verovelvolliselle alhaisempaan veroon, toimitaan verosopimusten mukaan (Helminen 2010). Verosopimuksen ja sisäisen lainsäädännön yhteisvaikutuksesta syntyy verotusta koskeva ratkaisu, joka katsotaan tapauskohtaisesti (Myrsky & Linnakangas 2009, 89). Tällaisissa tilanteissa ratkaisee pienemmän veron periaate (Verohallinto 2010, 162).

2.4.2 EU-vero-oikeuden suhde sisäiseen lainsäädäntöön ja verosopimukseen

EU-oikeuden etusijasta sisäiseen lainsäädäntöön ja verosopimukseen nähden ei ole olemassa erikseen säännöstä, mutta Euroopan unionin tuomioistuimen päätösten (esim. 6/64 Costa/ENEL) perusteella on havaittavissa, että EU-oikeudella on etusija (Helminen 2009, 17). EU-oikeuden normit, EU:n perussopimus ja direktiivit, syrjäyttävät sisäisen lainsäädännön normit, jos ne ovat ristiriidassa EU:n normien kanssa (Helminen 2010).

EU-oikeuden etusija merkitsee sitä, että jäsenvaltiot eivät saa säätää lakeja tai tehdä sopimuksia, jotka ovat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Jäsenvaltiot eivät myöskään saa soveltaa jo olemassa olevia lakeja tai sopimuksia, jotka ovat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. (Malmgrén 2008, 185.)

Etusija koskee myös sellaisten valtioiden kanssa solmittuja sopimuksia, jotka eivät ole EU:n jäseniä (ns. kolmannet valtiot). Tämä ei kuitenkaan koske niitä sopimuksia, jotka on solmittu ennen alkuperäisten EU:n perussopimusten voimaantuloa tai uusilla jäsenvaltioilla niitä sopimuksia, jotka on solmittu ennen liittymistä EU:hun. (Helminen 2010.)

EU-oikeus ei velvoita EU:n tai ETA-alueen ulkopuolisia valtioita. Tällaisen valtion kanssa solmittu sopimus on pätevä, vaikka se olisi ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. EU:n jäsenvaltiolla on kuitenkin velvollisuus pidättäytyä toimenpiteistä, jotka vaarantavat EU:n perussopimusten päämäärien toteutumisen. (Helminen 2010.)

EU-vero-oikeuden ja sisäisen lainsäädännön suhteessakin sovelletaan lievemmän normin periaatetta, mikä tarkoittaa sitä, että EU-oikeus syrjäyttää sisäisen lainsäädännön normin, kun se johtaa verovelvollisen kannalta alhaisempaan veroon (Helminen 2009, 18). Sisäisellä lainsäädännöllä ei käytännössä ole etusijaa, koska Suomen lainsäädäntö on säädettävä EU:n direktiivien mukaiseksi (Helminen 2010).

EU-oikeuden normeilla (perussopimukset ja direktiivit) katsotaan olevan välitön vaikutus, eli EU:n jäsenvaltion tuomioistuimet tai viranomaiset voivat vedota suoraan kyseisiin normeihin (Helminen 2009, 19).

Pelkästään sisäistä lainsäädäntöä sovelletaan silloin, kun tulolla tai varallisuudella on liittymä Suomen lisäksi valtioon, joka ei ole EU-valtio tai jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta. Silloin, kun kyseessä on verosopimusvaltio, sovelletaan Suomen sisäisen lainsäädännön lisäksi verosopimusta. Jos kyseessä on verosopimusvaltio ja EU:n jäsenvaltio, sovelletaan näitä kaikkia kolmea. (Helminen 2010.)

3 KAKSINKERTAINEN VEROTUS JA SEN POISTAMINEN

Kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen joutuu suorittamaan veroa samasta verotuskohteesta (esimerkiksi tulosta) kahdelle (tai useammalle) eri valtiolle. Tällöin kyseessä on *juridinen* kaksinkertainen verotus. (Myrsky & Linnakangas 2009, 17) Verosopimuksilla pyritään estämään juridinen kaksinkertainen verotus. (Verohallinto 2010.)

Taloudellisesta kaksinkertaisesta verotuksesta on kyse silloin, kun sama tulo verotetaan eri valtioissa kahden (tai useamman) eri verovelvollisen tulona (Verohallinto 2010). Tämä on mahdollista konserneissa, joissa esimerkiksi tytäryhtiö jakaa toisessa valtiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen osinkoa (Myrsky & Linnakangas 2009, 19). Tällöin tytäryhtiö maksaa veroa siitä tulosta, josta osinkoa jaetaan ja emoyhtiö maksaa veroa saamastaan osingosta (Helminen 2010).

Taloudellista kaksinkertaista verotusta saattaa syntyä myös ns. siirtohinnoittelujen oikaisutilanteissa (Myrsky & Linnakangas 2009, 19). Taloudellisessa kaksinkertaisessa verotuksessa siis samasta tulosta verotetaan kahta eri verovelvollista, kun taas juridisessa kaksinkertaisessa verotuksessa yksi verovelvollinen maksaa tulosta veroa kahteen (tai useampaan) eri valtioon.

On myös mahdollista, että mikään valtio ei verota vero-objektia (tuloa tai varallisuutta), jolloin kyseessä on vajaaverotus. Vajaaverotukseksi voidaan katsoa myös sitä, että vero-objektin, jolla on liittymä ainakin kahteen valtioon, kokema verorasitus on pienempi, kuin se olisi sen toimiessa vain yhdessä valtiossa. (Myrsky & Linnakangas 2009, 17.) Vajaaverotusta ja veropakoa käsitellään tarkemmin luvussa 4.

Tässä luvussa tarkastellaan valtioiden verotusvallan ulottuvuutta, kaksinkertaisen verotuksen syntyä ja sen poistamismenetelmiä.

3.1 Verotuksen alueellinen ulottuvuus

Kansainvälisessä verotuksessa joudutaan ottamaan kantaa, kuinka laajaksi valtioiden verotusoikeus ulotetaan (Helminen 2010). Valtiot yrittävät omassa lainsäädännössään säätää verotusvaltansa mahdollisimman laajaksi, koska valtioiden intressinä on saada mahdollisimman suuret verotulot. Valtiot eivät kuitenkaan voi verottaa missä tahansa asuvien henkilöiden tai sijaitsevien yritysten tuloja. (Myrsky & Linnakangas 2009, 49; Helminen 2010.)

Verotuksen alueellista ulottuvuutta määritellään kolmen pääperiaatteen avulla: kansalaisuusperiaatteen, asuinvaltioperiaatteen sekä lähdevaltioperiaatteen.

Kansalaisuusperiaate tarkoittaa sitä, että henkilöä verotetaan siinä maassa, jonka kansalainen hän on. Tätä periaatetta noudatettaessa ei siis ole merkitystä, mistä valtiosta tulot ovat peräisin tai missä valtiossa varallisuus sijaitsee, vaan ne verotetaan siinä maassa, jonka kansalainen henkilö on. (Myrsky & Linnakangas 200, 16.)

Kansalaisuus voidaan määritellä luonnollisten henkilöiden lisäksi myös juridisille henkilöille. Kansalaisuusperiaate ei kuitenkaan ole enää kovinkaan merkityksellinen kansainvälisessä verotuskäytännössä. Yhtiöiden verotuksessa niiden kansalaisuudella ei ole Suomen lainsäädännössä merkitystä, vaan niille joudutaan määrittelemään kotivaltio. (Helminen 2010.)

Asuinvaltioperiaatteella tarkoitetaan sitä, että luonnollista tai juridista henkilöä verotetaan siinä valtiossa, jossa henkilö asuu (henkilöllinen liittymä). Näiden henkilöiden kaikkia tuloja ja varallisuutta verotetaan asuinvaltiossaan riippumatta siitä, minkä maan kansalainen henkilö on tai mistä maasta tulot ovat peräisin. Asuinvaltioperiaate on useassa valtiossa pääperiaatteena (Helminen 2010.) Asuinvaltioperiaate löytyy Suomen lainsäädännöstä TVL:n 9.1 §:stä.

Lähdevaltioperiaatetta sovellettaessa valtio, josta tulo on peräisin tai jossa varallisuus sijaitsee, myös verottaa niitä. Tällöin ei siis ole merkitystä henkilön kansalaisuudella tai asuinvaltiolla, vaan kaikkia kyseisestä valtiosta saatavia tuloja tai varallisuutta verotetaan siinä valtiossa, josta ne ovat peräisin tai jossa ne sijaitsevat. Näitä valtioita kutsutaan lähdevaltioiksi. Valtiot haluavat verottaa kaiken alueellaan syntyvän tulon ja varallisuuden myös silloin, kun tulon saajan tai varallisuuden omistaja ei asu kyseisessä valtiossa. (Verohallinto 2010, 161.) Useissa maissa, kuten Suomessa, lähdevaltioperiaatetta sovelletaan asuinvaltioperiaatteen rinnalla (Helminen 2010).

OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti verosopimuksen valtiot jakavat tulotyypeittäin, onko verotusoikeus asuinvaltiolla vai lähdevaltiolla. Joidenkin tulotyyppien osalta verotusoikeus voidaan jakaa asuinvaltion ja lähdevaltion kesken. (Helminen 2010.)

3.2 Kaksinkertaisen verotuksen syyt

Kaksinkertaiseen verotukseen syynä voidaan nähdä useiden valtioiden tapana noudattaa sekä lähdevaltio- että asuinvaltioperiaatetta. Tällöin kahden eri valtion verovaateet kohdistuvat samaan tuloon eli samaa tuloa verotetaan kahdessa maassa. Valtioiden korkeiden verokantojen vuoksi tätä ei voida pitää verovelvollisille kohtuullisena menettelytapana. (Myrsky & Linnakangas 2009, 17.)

Kaksinkertaista verotusta aiheuttaa myös ns. kaksoisasumiskonflikti eli tilanne, jossa henkilön katsotaan asuvan kahdessa tai useammassa valtiossa yhtä aikaa (Myrsky & Linnakangas 2009, 18). On myös mahdollista, että useampi valtio katsoo voivansa verottaa samaa tuloa lähdevaltiona (Helminen 2009, 49).

Toisinaan kaksi valtiota tulkitsee tai soveltaa verosopimustaan eri tavalla. Valtiot saattavat soveltaa samaan tuloon eri sopimusartikloja; toinen valtio voi katsoa jonkin tulon olevan esimerkiksi korkoa, kun taas toinen valtio katsoo sen olevan osinkoa. Tämä aiheuttaa sen, että kumpikin valtio verottaa samaa tuloa, eikä kumpikaan poista kaksinkertaista verotusta. Tällaista tilannetta kutsutaan kvalifikaatiokonfliktiksi. (Helminen 2010.)

3.3 Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät

Syntynyt kaksinkertainen verotus poistetaan joko vapautusmenetelmällä tai hyvitysmenetelmällä. On olemassa myös vähennysmenetelmä, jota ei kuitenkaan käytetä Suomessa tuloverotuksessa, ja siksi sitä ei käsitellä tässä luvussa. (Helminen 2009, 60.) Poistamismenetelmät sisältyvät yleensä verosopimuksiin. Myös valtioiden oma sisäinen lainsäädäntö sisältää kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevia normeja (Myrsky & Linnakangas 2009, 25 - 26). Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995) sisältää säännökset hyvitysmenetelmästä ja vapautusmenetelmästä (Helminen 2010).

3.3.1 Vapautusmenetelmä

Vapautusmenetelmässä (exemption method) verotuskohteet jaetaan valtioiden kesken (Andersson & Linnakangas 2006, 48). Käytännössä valtiot sopivat verosopimuksissa verotusoikeuden jakamisesta erikseen eri tulotyyppien ja varallisuuslajien osalta. Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmissä lähdetään yleensä siitä, että tulon lähdevaltiolla on ensisijainen verotusoikeus. (Helminen 2010.) Tällöin asuinvaltio luopuu verotusoikeudestaan kyseisen tulon tai varallisuuden osalta ja verovelvollinen maksaa veroa ainoastaan tulon lähdevaltiolle (Myrsky & Linnakangas 2009, 26).

Seuraavissa vapautusmenetelmän esimerkeissä oletetaan, että lähdevaltiolla on ensisijainen verotusoikeus.

Vapautuksessa on kaksi päämenetelmää: täysi vapautus sekä progressioehtoinen vapautus. Vapautuksessa voidaan käyttää täyden vapautuksen menetelmää, jolloin lähdevaltioperiaatetta noudatettaessa verovelvollinen ei joudu suorittamaan toisesta valtiosta (lähdevaltio) saadusta tulostaan veroa asuinvaltiossaan, eikä tulo myöskään vaikuta verovelvollisen verokantaan asuinvaltiossa. (Myrsky & Linnakangas 2009, 26.) On myös mahdollista, että vapautus on vain osittainen (partial exemption), jolloin vain osa tulosta tai varallisuudesta vapautetaan verotuksesta asuinvaltiossa (Helminen 2010).

Toinen päämenetelmä on progressioehtoinen vapautus. Oletetaan edelleen, että lähdevaltiolla on ensisijainen verotusoikeus. Progressioehtoisessa vapautuksessa lähdevaltiosta saatuja tuloja ei veroteta asuinvaltiossa, mutta lähdevaltiosta saadut tulot vaikuttavat siihen verokantaan, jota sovelletaan verovelvolliseen sen asuinvaltiossa. Tämä tarkoittaa siis sitä, että verovelvollisen veroprosentti nousee, koska otetaan huomioon ulkomailta saadut tulot. Tämä on yleisimmin käytetty vapautusmenetelmän muoto. (Helminen 2010.) Progressiomenetelmällä halutaan varmistaa, ettei verovelvollinen, jolla on tuloja useista maista, pääsisi verotuksellisesti parempaan asemaan kuin verovelvollinen, jolla tuloja on pelkästään yhdestä valtiosta (Myrsky & Linnakangas 2009, 27 -28). Progressioehto ei kuitenkaan Suomen lainsäädännön mukaan sovelleta yrityksiin, sillä yrityksiä ei veroteta progressiivisesti (Verohallinto 2010, 63 - 64).

Vapautusmenetelmää käytetään hyvitysmenetelmää harvemmin Suomen verosopimuksissa, mutta esimerkiksi Itävallan, Espanjan ja Ranskan verosopimuksissa vapautusmenetelmä on päämenetelmänä (Helminen 2010).

Progressioehtoisesta vapautusmenetelmästä on olemassa kaksi versiota: vanha vapautusmenetelmä sekä OECD:n malliverosopimukseen sisältyvä uusi menetelmä. Vanhassa menetelmässä ulkomailla saadut tulot otettiin huomioon ainoastaan verovelvollisen verokannassa asuinvaltiossa, mutta ulkomailla saatuja tuloja ei laskettu verovelvollisen kokonaistuloihin. Tämä tarkoitti sitä, että jotkut verovelvolliset saivat pienituloisille myönnettäviä etuuksia, joita he eivät olisi saaneet, jos henkilöiden ulkomailta saadut tulot olisi laskettu kokonaistuloihin. (Myrsky & Linnakangas 2009, 28 – 29.)

OECD:n malliverosopimuksen mukaisessa vaihtoehtoisessa menetelmässä verovelvollisen ulkomaan tulot lasketaan mukaan vahvistettavaan verotettavaan tuloon (kokonaistuloihin), minkä jälkeen verosta vähennetään se suhteellinen osuus, joka kohdistuu verovapaaseen tuloon. Käytännössä vanha ja vaihtoehtoinen menetelmä johtavat verovelvollisen kannalta samaan lopputulokseen, mutta vaihtoehtoisella menetelmällä varmistetaan se, ettei verovelvollisen verotettava tulo jäisi liian pieneksi. (Myrsky & Linnakangas 2009, 29.) Koska progressiomenetelmää ei sovelleta yhteisöihin, ei yhteisöjen ulkomailla saamia tuloja vapautusmenetelmässä lasketa Suomessa yhteisön tuloksi (Verohallinto 2010, 63). Yritysten kannalta vapautusmenetelmässä merkitystä on siis vain sillä, kummalla valtiolla verotusoikeus on.

3.3.2 Hyvitysmenetelmä

Hyvitysmenetelmällä kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä lähdevaltiossa suoritettu vero asuinvaltiossa suoritettavasta lopullisesta verosta (Verohallinto 2010, 59). Hyvitysmenetelmässä lasketaan verovelvollisen koko globaali tulo, ja tämän kokonaistulon perusteella määrätään suoritettava vero. Kun veron määrä on laskettu, vähennetään siitä ulkomaille maksettu vero. (Myrsky & Linnakangas 2009, 31 – 32.) Tässä menetelmässä verotuskohteita ei jaeta, kuten vapautusmenetelmässä, vaan molemmat sopimusvaltiot säilyttävät verotusoikeutensa (Andersson & Linnakangas 2006, 50). Vero tulee maksettavaksi loppujen lopuksi vain yhteen kertaan, koska toinen valtio hyvittää toiseen valtioon maksetut verot (Myrsky & Linnakangas 2009, 34 – 35).

Useimmiten käytetty menetelmä on ns. normaalihyvitys (Helminen 2010). Hyvitysmenetelmässä siis katsotaan ikään kuin verovelvollinen olisi saanut kaikki tulonsa asuinvaltiossa. Tämän vuoksi verovelvollisen on maksettava vähintään se määrä veroa, joka kyseessä olevasta tulosta tai varallisuudesta asuinvaltiossa peritään. Verovelvollisen ei siis ole tällöin mahdollista hyötyä vieraan maan alemmasta verokannasta, sillä hän joutuu kuitenkin suorittamaan veroa asuinvaltion verokannan mukaan (Myrsky & Linnakangas 2009, 32). On myös olemassa täyden hyvityksen menetelmä, jossa kaikki ulkomailla maksetut verot hyvitetään asuinvaltiossa. Tämä menetelmä ei ole kuitenkaan käytössä Suomessa, sillä Suomen verosopimuksissa käytetään OECD:n malliverosopimuksen mukaista normaalihyvitystä. (Helminen 2010.)

Menetelmälain (Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 1552/1995) 4 §:n mukaan ulkomaista veroa ei voida hyvittää enempää kuin tulosta Suomessa menisi veroa. Tämä tarkoittaa sitä, että jos lähdevaltiossa käytettävä verokanta on korkeampi kuin Suomessa, hyvitetään Suomessa vain Suomen verokannan mukainen määrä, joka on maksimihyvitys. (Myrsky & Linnakangas 2009, 35.) Ulkomailla suoritettavan veron määrä voi olla suurempi myös silloin, kun verovelvollisella on Suomessa vähemmän verotettavaa tuloa kuin ulkomailla tai tulolähteen tulo on Suomessa tappiollinen (Verohallinto 2011)

Jos ulkomaille maksettu vero ylittää maksimihyvityksen, voidaan hyvittämättä jäänyt vero pyynnöstä siirtää viitenä seuraavana vuonna hyvittäväksi carry forward -periaatteen mukaisesti (Helminen 2010). On kuitenkin otettava huomioon, että jokaisena vuonna voidaan hyvittää vain maksimihyvityksen määrä (Verohallinto 2010, 62).

Hyvitykset tehdään yleensä toiselle sopimusvaltiolle maksetuista tuloveroista. Ulkomaanvero hyvitetään Suomen valtionverosta, kunnallisverosta sekä kirkollisverosta. Hyvitykset tehdään vain maksetuista veroista (lopullisesta ulkomaille maksetusta verosta tai ennakko-verosta) (Helminen 2010.) Hyvitystä ei myönnetä automaattisesti, vaan sitä on vaadittava kirjallisesti verotusta toimittaessa. (MenetelmäL 8 §).

Hyvitykset on tavallisesti jaettu maakohtaisesti (per country limitation), jolloin lähdevaltiossa maassa maksetut verot voidaan vähentää maakohtaisesti näistä tuloista asuinvaltiossa maksetuista veroista (Myrsky & Linnakangas, 35; Helminen 2010). Maakohtaisuusrajoitus poistuu kuitenkin vuoden verovuodesta 2010 alkaen (Verohallinto 2010, 60).

Hyvitykset voidaan jakaa myös tulolajeittain ja -lähteittäin (per item limitation) (Verohallinto 2010, 60; Helminen 2010). Tulolähteet jaetaan elinkeinotoiminnan, maatalouden ja henkilökohtaiseen tulolähteisiin. Luonnollisten henkilöiden tulolajit jaetaan ansiotuloksi ja pääomatuloksi. Eri tulolähteisiin jaottelun vuoksi hyvitykset lasketaan erikseen jokaiselle tulolähteelle (henkilökohtainen tulolähde, elinkeinotulolähde ja maataloustulolähde). (Myrsky & Linnakangas 2009, 3; Helminen 2010.) Hyvityksen laskennan perusteena käytetään tuloja, joista on vähennetty tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot (Helminen 2010.)

Joiden tulojen osalta (esimerkiksi osinkojen), lähdevaltioiden verotusoikeutta on verosopimuksissa rajoitettu tiettyyn määrään asti, jolloin asuinvaltio verottaa loput. Tätä kutsutaan jaetuksi verotusoikeudeksi. Verosopimuksen tulotyyppiartiklassa voi olla esimerkiksi säännös, että lähdevaltio saa verottaa osinkotulosta vain 10 % tulon määrästä, jolloin asuinvaltiolle jää verotettavaksi 90 %. Tällaisten tulotyyppien osalta kaksinkertaisen verotuksen poistossa käytetään verosopimusten mukaan aina hyvitysmenetelmää, eikä vapautusmenetelmää. (Helminen 2010.)

Esimerkki hyvitysmenetelmästä: Esimerkki havainnollistaa erityisesti lähdevaltion asuinvaltiota korkeamman tai alhaisemman verokannan seuraamisen verovelvollisen kokonaisverorasituksessa. Esimerkissä oletetaan, että verovelvollisen jonkin tulolajin tulot ovat asuinvaltiosta 130 000 euroa ja lähdevaltiosta 50 000 euroa.

Normaalihyvitys

a)	vero
asuinvaltio $130\,000 \times 55\% = 71\,500$ (-15 000)	= 56 500
lähdevaltio $50\,000 \times 30\%$	= 15 000
kokonaisverorasitus	= 71 500

b)	
asuinvaltio $130\,000 \times 55\% = 71\,500$ (-27 500)	= 44 000
lähdevaltio $50\,000 \times 60\%$	= 30 000
kokonaisverorasitus	= 74 000

(Myrsky & Linnakangas 2009, 36.)

Esimerkissä b on huomattava, että asuinvaltio hyvittää ulkomaille maksettuja veroja vain 55 %:n osalta. Loput 5 % veroista jäävät siis verovelvollisen ”kärsittäväksi”. Jos käytettäisiin täyden hyvityksen menetelmää, hyvitys myönnettäisiin koko 60 %:n osalta. (Myrsky & Linnakangas 2009, 36.)

Hyvitysmenetelmä on hyvä keino estää veropakoa, sillä vaikkei tuloa tai varallisuutta verotettaisi sen lähdevaltiossa, asuinvaltio verottaa siitä huolimatta. Tämä perustuu siihen, että hyvitysmenetelmässä verovelvollisen lähdevaltiossa saama tulo lasketaan veronalaiseksi tuloksi myös asuinvaltiossa. Hallinnollisesti hyvitysmenetelmä on kuitenkin vapautusmenetelmää hankalampi. (Myrsky & Linnakangas 2009, 33 – 34.)

3.3.3 Erityishuojennus

Joissakin tilanteissa kaksinkertaista tai monenkertaista verotusta ei pystytä poistamaan verosopimusten tai valtion oman lainsäädännön poistamismenetelmistä huolimatta. Kaksinkertaisen verotusta voi syntyä valtioiden tulkintaerimielisyyksistä (ks. luku 3.1). Tällöin verotusmenettelylain mukaan (VML 89 §) Suomessa voidaan verovelvollisen pyynnöstä myöntää osittainen tai täydellinen vapautus verosta monenkertaisen verotuksen huojentamiseksi. (Helminen 2009, 65.)

3.4 Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi joutuvat useimmiten osingot. Taloudellista kaksinkertaista verotusta syntyy silloin, kun emoyhtiö maksaa ensin tuloksestaan veroa, minkä jälkeen vielä osingonsaaja maksaa saamastaan osingosta veroa. Suomessa taloudellinen kaksinkertainen verotus on poistettu ns. suorasijoitusosinkojen osalta verosopimus- ja EU-valtioiden välillä. Suorasijoitusosingot ovat osinkoja, jotka on maksettu sellaisten yhtiöiden välillä, joiden välillä vallitsee tietty vähemmistöosuus. (Helminen 2010.) Osinkoja käsitellään tarkemmin luvussa 7.

Toinen tyypillinen tilanne koskee konsernien välisiä siirtohinnoitteluita. Kansainväliset konsernit saattavan käyttää yli- ja alihintoja konsernin sisäisissä tavara- ja palvelusiirroissa peiteltyyn voitonsiirron keinona. Konsernin yritykset saattavat täten näyttää voittoa matalan verotuksen maissa tai siirtää voittoa tappiollisiin yrityksiin pienemmän verorasitteen toivossa. (Helminen 2009, 211.)

Konserniyritysten välisten kauppojen hintojen ja ehtojen tulisi kuitenkin olla samanlaisia kuin toisistaan riippumattomilla yrityksilläkin (ts. yrityksillä, joilla ei ole konsernisuhdetta). Tätä kutsutaan markkinaehtoperiaatteeksi. (Helminen 2009, 211.) Markkinaehtoperiaate sisältyy OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan (Myrsky & Linnakangas 2009, 270).

Verotusta varten verottaja voi oikaista konserniyhtiöiden tuloja ja menoja niin, että ne vastaavat markkinaehtoperiaatteen mukaisesti tehtyjen kauppojen seurauksena syntyneitä tuloja ja menoja (Helminen 2009, 211 – 212). Jos verottaja soveltaa siirtohinnoitteluoikaisua (VML 31 §) ja jättää esimerkiksi jonkin menoerän vähentämättä Suomen verotuksessa, eikä tämä johda vastaoikaisuun toisessa valtiossa, tulee sama erä kahteen kertaan verotetuksi. (Myrsky & Linnakangas 2009, 19.)

Taloudellinen kaksinkertainen verotus tulisi poistettua, jos siirtohinnoittelun oikaisutilanteissa toisen valtion kiristäessä verotustaan toinen valtio huojentaisi verotustaan kyseisen verovelvollisen kohdalla. Aina näin ei kuitenkaan käy kun maat ovat eri mieltä siirtohinnoittelun oikaisusta. Näitä tilanteita varten on solmittu EU-valtioiden arbitraatiosopimus, joka mahdollistaa EU-valtioiden välisen neuvottelu- ja välitysmenettelyn siirtohinnoittelutilanteissa. Sopimus edellyttää monenkertaisen verotuksen poistamista. (Helminen 2009, 63 – 64.)

4 VAJAAVEROTUS JA VEROPAKO

Verotusta eri valtioissa ei ole harmonisoitu, ja siksi verotus veroprosenteiltaan ja veropohjiltaan saattaa erota suurestikin eri valtioiden välillä. Valtiot käyvät kilpailua finanssipääomasta ja tuotannontekijöistä, ja verotus on muodostunut yhdeksi ratkaisevaksi tekijäksi näiden sijoittumisessa. (Helminen 2010; Valtiovarainministeriö 2002, 24.) Verotus on ratkaiseva tekijä etenkin finanssipääoman sijoittumisessa (Valtiovarainministeriö 2002, 25.) Maailmanpankin, IFC:n ja PwC:n toteuttaman verotutkimuksen *Paying Taxes 2011* mukaan vuosien 2006 ja 2011 välillä yritysten tuloverotuksen taso on laskenut 1,6 % (PricewaterhouseCoopers 2011, 24).

Tässä luvussa käsitellään, mikä aiheuttaa veropakoa veroparatiiseihin ja kuinka veropakoa pyritään estämään. Lisäksi luvussa käsitellään matalan verotuksen maihin perustettuja väliyrityksiä.

4.1 Kilpailu verotuloista

Valtioiden kilpaillessa verotuloista ulkomaisia toimijoita saatetaan houkutella edullisilla verosäännöksillä. Tämä aiheuttaa haitallista verokilpailua, sillä yhden valtion keventäessä verotustaan se aiheuttaa muissa valtioissa veropakoa ja toisaalta paineita keventää itse verotustaan. Pidemmällä aikavälillä tällainen kehitys on haitallista kaikille valtioille. (Helminen 2010.) Verokilpailussa on uhka joutua nollaverotuksen kierteeseen (Valtiovarainministeriö 2002, 27). Verokilpailu on ollut erityisen haitallista kehityksille, joissa yritysverotus on ollut tärkeä tulonlähde (Ylönen 2011a).

Suuryritysten kilpailuttaessa valtioita voivat valtioiden saamat verohyödyt jäädä olemattomiksi (Ylönen 2011a). Pääomien siirtyminen matalan verotuksen maihin on ollut myös haitallista Suomen kaltaiselle korkean verotason maalle (Valtiovarainministeriö 2002, 27).

Kansainvälisten verosäännösten eriävyydet antavat mahdollisuuden verosuunnitteluun ja veron minimointiin. Se voi johtaa vajaaverotukseen tai jopa nollaverotukseen. (Helminen 2010.) Vajaaverotukseksi katsotaan sitä, että vero-objekti, jolla on yhteys ainakin kahteen valtioon, joutuu lievemmän verotuksen kohteeksi, kuin jos se toimisi vain yhdessä valtiossa (Myrsky & Linnakangas 2009, 17). Pahimmillaan valtioiden toisistaan eroavat verosäännökset voivat houkutella veronkiertoon tai veropetokseen (Helminen 2010).

OECD:n vuoden 1998 Harmful tax competition -raportissa selvitettiin veroparatiisien tunnusmerkkejä. Veroparatiiseissa on tyypillisesti alhainen verotaso tai jossakin tapauksissa jopa nollaverotus. Veroparatiisien tiedonvälitys verottajien kanssa on hyvinkin puutteellista tarkoituksena suojella yrityksiä ja luonnollisia henkilöitä ja niiden "altistumista" verotukselle. Veroparatiisit houkuttelevat yleensä sellaista yritystoimintaa, jonka tarkoituksena on hyötyä vain edullisesta verotuksesta. (OECD 1998, 23.) Merkki veroparatiisista on siis myös se, että yritysten toiminnalle ei ole muuta taloudellista perustetta kuin verojen välttäminen (Ylönen 2011b).

Joskus verovelvolliselle saatetaan myöntää veroetuja ilman merkittävää taloudellista läsnäoloa kyseisessä valtiossa (Helminen 2010).

Verokeidasvaltioiksi voidaan katsoa esim. Kanaalisaaret, Bahamasaaret sekä Caymansaaret (Myrsky & Linnakangas 2009, 305).

4.2 Kansainvälisen veropaon muotoja

Verokeitaisiin perustettavat yritykset ovat useimmiten monikansallisia tai monella toimialalla toimivia yrityksiä, laivanvarustusta tai rahoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (Kröger 2004, 7).

Kansainvälisissä tilanteissa yleinen ongelma on se, että verovelvolliset eivät ilmoita kaikkia globaaleja tulojaan verottajalle ja veroviranomaisen on vaikeaa saada tietoja toisista valtiosta. Tietojensaantia vaikeuttaa verokeitaiden tiukka pankkisalaisuus ja väljä yrityslainsäädäntö. (Kröger 2004, 7 – 8.) Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti voi joissakin tapauksissa täyttää jopa veropetoksen tunnusmerkistön (Helminen 2010).

Toinen tyypillinen veropaon muoto on käyttää hyväkseen valtioiden sisäisen lainsäädännön eroavaisuuksia. Yhtiöitä perustetaan ja varoja siirretään matalan verotuksen maihin eli ns. veroparatiiseihin. Veroparatiiseihin varojen siirtämistä on helpottanut valuuttakontrollin puute, mikä on mahdollistanut sen, että valuuttaa on voinut siirtää vapaasti maasta toiseen. (Kröger 2004, 6.)

Sisäisen lainsäädännön lisäksi myös verosopimukset saattavat tarjota etuja, jotka houkuttelevat perustamaan yhtiön valtioon, jolla on suotuisa verosopimusverkosto (esimerkiksi Alankomaat) Tuloja saatetaan esimerkiksi kierrättää tällaisten valtioiden kautta, jotta hyödyttäisiin eduista, joita tulon lähdevaltion ja asuinvaltion välinen verosopimus ei tarjota. (Helminen 2010.)

Verosopimusten artikloja saatetaan myös käyttää hyväksi niin, että valitaan valtioista toiseen siirrettävän tulon tulotyyppi siten, että siihen voidaan soveltaa jotakin ”edullista” tulotyyppiartiklaa.

Myös EU:n direktiivejä voidaan käyttää hyväksi kansainvälisessä verokeinottelussa. Tämä voi tapahtua esimerkiksi siten, että perustetaan johonkin toiseen EU-valtioon yhtiö, jota kautta jostakin kolmannesta valtiosta peräisin olevat tulot siirretään Suomeen verovapaina osinkoina hyödyntäen emo-tytäryhtiödirektiiviä (90/435/ETY). (Helminen 2010.)

Matti Ylönen on teoksessaan Veroparatiisit – 20 ratkaisua varjotalouteen (2008) käsitellyt tilintarkastusyhtiöiden roolia veropaossa. Maailman neljällä suurella tilintarkastusyhtiöllä (KPMG, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers ja Deloitte & Touche) on Ylösen mukaan enemmän tytäryhtiöitä veroparatiiseissa kuin muilla yrityksillä. (mts. 56) Tilintarkastusyhtiöt tarjoavat tilintarkastuksen lisäksi konsulttipalveluita ja veroneuvontaa, mikä sisältää intressiristiriidan. Tilintarkastusyhtiöt ovat kehittäneet ja myyneet palveluita, joiden tarkoituksena on verojen vältteleminen. Erityisesti Yhdysvalloissa tilintarkastusyhtiöitä on ollut mukana veronkiertokandaaleissa, joissa on noussut erityisesti esille KPMG ja Ernst & Young Yhdysvaltain senaatin vuonna 2003 julkaisemassa raportissa. (mts. 58)

KPMG on puolestaan itse vakuuttanut Global Code of Conduct -julkaisussaan, että se on sitoutunut toimimaan lainmukaisesti ja eettisesti, ja esimerkillään kannustaa myös asiakasyhtiöitään toimimaan näin (KMPG 2008, 5).

4.3 Veropaon estäminen

Suomen sisäisessä lainsäädännössä laki verotusmenettelystä sisältää säännöksiä, jotka pyrkivät estämään veronkiertoa. Se sisältää pykälät veronkierrosta (L verotusmenettelystä 1558/1995 28 §) sekä peitelystä osingonjaosta (L verotusmenettelystä 1558/1995 29 §).

Erityisesti kansainvälisiä tilanteita varten on säädetty pykälä siirtohinnoitteluoikaisusta (L verotusmenettelystä 1558/1995 31 §), joka pyrkii estämään siirtohinnoittelulla tapahtuvaa veron välttämistä.

Myös tuloverolaki sisältää veropaon estämiseen tähtääviä normeja. Suomen kansalaisia koskeva ns. kolmen vuoden sääntö asuinvaltiota vaihdettaessa tarkoittaa sitä, että Suomesta pois muuttanut kansalainen katsotaan Suomen kansalaiseksi muuttovuotena ja sitä seuraavana kolmena vuotena. Tämä tarkoittaa sitä, että niiden vuosien aikana henkilö on myös Suomessa verovelvollinen. (TVL 11.1 §).

Laki ulkomaisten väliylhteisöjen osakkaiden verotuksesta (VYL 1217/1994) antaa oikeuden verottaa ulkomaisen väliylhteisön tuloa Suomessa asuvien omistajien kautta. Samantyylinen säännös luonnollisten henkilöiden osalta on TVL 10.1 §, joka mahdollistaa taiteilijoiden ja urheilijoiden verottamisen Suomessa, vaikka he keräisivät tulonsa ulkomaisiin yhtiöihin. (Helminen 2010.)

Suomen valtion on myös mahdollista periä lähdeveroa rajoitetusti verovelvollisen toisesta valtiosta saamasta *osingosta, korosta ja rojaltista, palkasta, henkilöstörahaoston maksamasta rahasto-osuudesta ja jäsenilleen jakamasta ylijäämästä sekä muusta suorituksesta, josta ennakoperintälain mukaan on toimitettava ennakonpidätys* (3 §, Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (LähdeVL) 627/1978).

Kansainvälistä veropakoa voidaan estää myös käyttämällä hyvitysmenetelmää vapautusmenetelmän sijasta kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Kuten aikaisemmin on mainittu, hyvitysmenetelmässä ulkomailla saadut tulot lasketaan mukaan verovelvollisen asuinvaltiossa. Verovelvollinen ei siis voi ainakaan kokonaan välttyä verolta. Sisäisessä lainsäädännössä veroseuraamukset voidaan tehdä ankarammiksi ja lisätä valvontaa, jolloin ne toimivat ennaltaehkäisevästi ja siten vähentävät veronkiertoa. (Helminen 2010; Myrsky & Linnakangas 2009, 33 – 34.)

Myös verosopimukseen on lisätty säännöksiä, joilla on pyritty veropaon estämiseen. Alun perin verosopimusten tarkoitus oli päästä eroon kaksinkertaisesta verotuksesta, ja tämä jopa lisäsi mahdollisuutta veropakoon. Verosopimuksissa on kuitenkin nykyään otettu tämä huomioon siten, että verosopimukset mahdollistavat sisäisen lainsäädännön soveltamisen veropaon estämiseksi. (Helminen 2010.)

Verosopimukset mahdollistavat joidenkin tulotyyppien ja varallisuuden osalta lähdeverotuksen Suomessa. Lisäksi jotkut verosopimukset mahdollistavat sisäisen lainsäädännön soveltamisen ulkomaisten väliyhteisöjen sekä taiteilijoiden ja urheilijoiden ulkomaisiin yhtiöihin keräämien tulojen verottamisessa. Osa Suomen solmimista verosopimuksista sisältää myös aikaisemmin mainitun Suomen kansalaisia koskevan kolmen vuoden säännön. Verosopimukseen on kirjattu myös mahdollisuus käyttää siirtohintaoikaisua. (Helminen 2009, 70.)

Verosopimukseen saatetaan myös luoda omia normeja, jotka estävät veronkiertoa. Tällaisia ovat mm. beneficial owner eli todellinen omistaja - säännökset, joiden avulla verosopimuksen tuomat edut rajataan vain todelliselle tulonsaajalle tai varallisuuden omistajalle. Näillä säännöksillä varmistetaan se, etteivät välikädet pääse osallisiksi verosopimusten tarjoamiin etuihin. On myös mahdollista, että verosopimusten etuja ei myöskään sovelleta yhtiöihin, jotka ovat verosopimusvaltioiden ulkopuolella asuvien henkilöiden kontrollissa (limitation of benefits). (Helminen 2009, 71.) Vapautusmenetelmässä voidaan käyttää subject to tax -säännöstä, eli sopimusvaltio vapauttaa verovelvollisen verosta vain, jos verovelvollinen on ollut verotuksen kohteena toisessa sopimusvaltiossa. Verosopimukseen sisältyy nykyään myös eri valtioiden veroviranomaisten tietojenvaihtoa ja yhteistyötä koskevia säännöksiä. (OECD 2010, 397.)

Myös EU-oikeus sisältää normeja, joilla pyritään veronkierron estämiseen. EU-oikeuden mukaan EU-valtio voi pidättäytyä EU-vero-oikeuden tarjoamista veroeduista, jos verovelvollinen pyrkii käyttämään niitä hyväksi veronkiertotarkoituksessa. EU-oikeuden kieltämä syrjintä voi olla hyväksyttävää joissakin määrin niissä tilanteissa, joissa *estetään verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen*. (SEUT-sopimuksen 65. artikla) (EU 2010).

EU:n direktiiveistä esimerkiksi emo-tytäryhtiödirektiivissä 1 artiklassa mainitaan, että sellaisia lakeja ja verosopimusten normeja on mahdollista soveltaa, jotka estävät veropetoksia ja väärinkäytöksiä. Myös yritysjärjestelydirektiivin 15 artiklan mukaan yritysjärjestelyn tarjoamia veroetuja ei tarvitse myöntää, jos niiden tarkoituksena on veronkierto tai veropetos. EU:n virka-apudirektiivi mahdollistaa EU-valtioiden välisen tiedonvaihdon ja täten ehkäisee myös veropakoa. (Helminen 2010.)

Tämän lisäksi EU-valtiot ovat laatineet yritysverotusta koskevat menettelysäännöt (Code of Conduct), joiden tarkoituksena on saada jäsenvaltiot luopumaan toisille jäsenvaltiolle haitallisista verotusmenetelyistä (Helminen 2010).

OECD ryhtyi laajemmin taisteluun veropakoa vastaan vuonna 1998 julkaisemalla raportin Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue. Vuonna 2000 OECD julkaisi mustan listan, jolle otettiin 35 veroparatiisiksi katsottavaa valtiota. Veroparatiiseille luotiin pakotelista, jos ne kieltäytyisivät verotuksellisesta yhteistyöstä. Pakotelistaan kuului esimerkiksi raportointivelvollisuus kaikista veroparatiiseihin tehdyistä liiketoimista sekä ylimääräisten maksujen periminen rahasiirroista veroparatiiseihin. (Ylönen 2008, 118.) Monet OECD-maat ovat lisäksi ottaneet käyttöön väliyhteisölainsäädännön (Controlled Foreign Corporations rules, CFC) (Kröger 2004, 13). Väliyhteisöjä käsitellään seuraavassa luvussa.

Sekä Code of Conduct ja OECD:n julkaisema raportti Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue ovat kuitenkin vain poliittisia suosituksia, eivätkä täten ole juridisesti velvoittavia (Helminen 2009, 73).

4.4 Väliyhteisöt

Väliyhteisöiksi kutsutaan ulkomaille perustettavia yhtiöitä, joiden avulla pyritään kiertämään verotusta. Väliyhteisöille tyypillistä on, että ne eivät itse harjoita välttämättä minkäänlaista varsinaista liiketoimintaa (ns. postilaatikkoyhtiöt), vaan niihin ohjataan muissa maissa syntyneitä tuloja. (Helminen 2010.) Väliyhteisöt ovat usein holdingyhtiöitä tai aineettomia oikeuksia omistavia yhtiöitä (Myrsky & Linnakangas 2009, 306).

Väliyhteisöjä perustetaan verokeitaisiin alhaisen verotuksen vuoksi (Myrsky & Linnakangas 2009, 305). Verokeitaissa voi olla myös ns. normaali verotaso, mutta ulkomaisille yhtiöille tarjotaan verotusetuja. Väliyhteisöjen perustamisessa voidaan myös hyödyntää verokeitaiden edullisia verosopimusverkostoja ja kierrättää tulo useamman verosopimusvaltion kautta, jotta välttyttäisiin verotukselta. (Myrsky & Linnakangas 2009, 307.) Veroja pyritään välttämään tulon alkuperäisessä lähdevaltiossa (conduit company) sekä tulonsaajan lopullisessa asuinvaltiossa (base company) (Helminen 2010).

Ulkomaisiin väliyhteisöihin kerätään muissa valtioissa syntyneet tulot, esimerkiksi myyntivoitot, osinkotulot, korot ja rojaltit, eikä niitä välttämättä kotiuteta yhteisön omistajien asuinvaltioon (primary sheltering) (Helminen 2009, 183). Myös aineettomista hyödykkeistä saatuja tuloja ohjataan tällaisiin yhtiöihin. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi patenti- ja tavaramerkkitulot (Andersson & Linnakangas 2006, 47). Jos väliyhteisöön kerätyt tulot kotiutetaan, saatetaan ne kotiuttaa sellaisena tulotyyppinä, ettei tulon lähdevaltio tai omistajien asuinvaltio verota niitä (secondary sheltering) (Helminen 2009, 184).

4.4.1 Väliyhteisön määritelmä

Väliyhteisö voi olla mikä tahansa tuloverolain (TVL 3 §) mukaan yhteisönä, erillisenä verovelvollisena kohdeltava ulkomainen yhtiömuoto tai varallisuusmassa. Kyseessä siis voi yhtiön lisäksi olla esimerkiksi rahasto, säätiö, laitos tai trusti. (Hallituksen esitys 155/94) Useimmiten väliyhteisöt ovat kuitenkin yhtiöitä (Helminen 2010).

Yhtymiä (esimerkiksi avoimet tai kommandiittiyhtiöt) ei katsota väliyhteisöiksi, koska ne eivät ole erillisiä verovelvollisia. Sen sijaan vuonna 2009 voimaantulleen väliyhteisölainuudistuksen mukaan kiinteät toimipaikat voidaan katsoa väliyhteisöiksi, jos ne itsenäisinä yhteisönä toimiessaan katsottaisiin väliyhteisöiksi ts. täyttäsivät väliyhteisömääritelmän vaatimukset. (Castrén & Snellman 2009.) Kiinteän toimipaikan on kuitenkin toimittava eri valtiossa kuin ulkomainen yhteisö. Sellaiset kiinteät toimipaikat, jotka olivat olemassa jo 31.12.2007, katsotaan väliyhteisöiksi vasta 1.1.2015 lähtien. (Verohallinto 2010, 253.)

Suomessa väliyhteisöjen avulla tapahtuvaa veronkiertoa pyritään estämään lailla ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta eli ns. väliyhteisölailla (VYL 1217/1994) (Andersson & Linnakangas 2006, 47). Laki antaa Suomelle tiettyjen edellytysten täytyessä mahdollisuuden verottaa väliyhteisöjen omistajia, jotka ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia. Lakia sovelletaan matalan verorasituksen valtioissa oleviin ulkomaisiin yhteisöihin. (Helminen 2010.)

Lakia ei kuitenkaan sovelleta verosopimusvaltiossa toimiviin yhteisöihin edellyttäen, että yhteisö on verovelvollinen kyseisessä valtiossa ja valtion verokanta ei olennaisesti eroa Suomen verokannasta, eikä yhteisö ei ole hyötynyt valtion veronhuojennuslainsäädännöstä. (VYL 2 §; Myrsky & Linnakangas 2009, 321).

Lakia ei myöskään sovelleta yhteisöön, jonka tulo on kertynyt pääasiallisesti teollisesta tuotantotoiminnasta, siihen verrattavasta tuotantotoiminnasta, laivanvarustustoiminnasta tai myynti- ja markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee teollista tuotantotoimintaa tai laivanvarustustoimintaa. (VYL 2 §; Myrsky & Linnakangas 2009, 321).

Väliyhteisölakia ei sovelleta väliyhteisölain 2a §:n mukaan ulkomaiseen yhteisöön, joka sijaitsee Euroopan talousalueella tai edellisessä kappaleessa mainittuun verosopimusvaltioon, edellyttäen että valtioon soveltuu virka-apudirektiivi tai valtion kanssa on sovittu viranomaisten välisestä verotietojenvaihdosta veroasioissa. Yhteisön tulee myös olla todellisuudessa asettautunut asuinvaltioon ja harjoittaa siellä taloudellista toimintaa. (VYL 2a §.)

EU:n vapaan sijoittautumisoikeuden periaate antaa mahdollisuuden antaa EU-kansalaisille mahdollisuuden siirtyä verotuksellisesti edullisempaan valtioon. Tämän vuoksi väliyhteisölakia sovelletaan EU-maissa toimiviin väliyhteisöihin useimmiten vain, jos yhteisöjen toiminta havaitaan keinotekoiseksi järjestelyksi. Tällaisia ovat esim. postilaatikkoyhtiöt ja bulvaanit. (Helminen 2010.)

Kun arvioidaan, onko yhteisö tosiasiallisesti asettautunut valtioon ja harjoittaako se siellä taloudellista toimintaa, havainnoidaan yhtiön toimintaa kokonaisuudessaan tunnusmerkkien avulla. Yhteisön on harjoitettava itsenäistä toimintaa asuinvaltiossaan. (Myrsky & Linnakangas 2009, 311.) Yhteisöllä tulisi olla taloudellisen toiminnan kannalta tarpeelliset toimitilat ja kalusto. (VYL 2 a §.) Ns. postilaatikkoyhtiön, jolla ei ole sijaintivaltiossaan muuta kuin postilokero, ei voida katsoa todellisuudessa sijoittuneen kyseiseen valtioon. Yhteisöllä tulee olla myös henkilöstö, joka todellisuudessa vastaa yhteisön toiminnan harjoittamisesta ja jolla on riittävät valtuudet päättää yrityksen päivittäisistä asioista. (Verohallinto 2010, 254.) Näitä tekijöitä arvioidaan toiminnan luonteen ja toimialan perusteella (Myrsky & Linnakangas 2009, 310 - 311).

Jos todetaan, että yhteisö on sijoittunut valtioon fiktiivisesti, eikä harjoita siellä tosiasiallista taloudellista toimintaa, katsotaan yhteisö puhtaasti keinotekoiseksi järjestelyksi (Myrsky & Linnakangas 2009, 310 – 312). Yhteisöä ei sijoitettaisi tiettyyn valtioon pääasiassa verotuksellisista syistä, vaan sillä olisi oltava myös liiketaloudellisia syitä (Helminen 2010).

Jotta väliyhteisölakia voidaan soveltaa, tulee ulkomaisen yhteisön olla Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa. Laki on haluttu rajata koskemaan tilanteita, joissa suomalaisilla on tosiasiallinen mahdollisuus vaikuttaa yhteisön voitonjakopolitiikkaan. (HE 155/94.) Määräämisvaltaa voivat käyttää sekä juridiset henkilöt (yhteisöt) että luonnolliset henkilöt (Helminen 2010) Yhteisön katsotaan olevan suomalaisten määräämisvallassa, jos yksi tai useampi yleisesti verovelvollinen omistaa välittömästi tai välillisesti vähintään 50 % yhteisön pääomasta tai sen osakkeiden tai osuuksien yhteisössä tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä. Sama koskee myös, jos on oikeus vähintään 50 % yhteisön varallisuudesta. (VYL 1217/1994, 3 §.)

4.4.2 Verotuksen taso

Väliyhteisölain mukaan väliyhteisön tuloverotuksen *tosiasiallinen* taso asuinvaltiossaan tulisi olla alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksesta, jotta väliyhteisön edellytykset täyttyvät (VYL 2 §). Verotuksen tosiasiallinen taso katsotaan siten, että yhteisön asuinvaltiossa suoritettua veron määrää verrataan siihen veron määrään, joka sen olisi täytynyt suorittaa, jos se olisi ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen yhteisö. Yhteisön tuloa laskettaessa tilanne katsotaan Suomen verolakien mukaan. (Verohallinto 2010, 252.) Pelkkää verokantaa tai veron määrää vertaamalla ei siis voi katsoa alittuuko 3/5:n taso tosiasiallisesti, vaan verotettava tulo on tilanteissa määriteltävä Suomen verolakien mukaan. Pelkän veroprosentin mukaan katsottaessa yhteisön asuinvaltion veroprosentin tulisi olla alhaisempi kuin 15,6 % (eli 3/5 Suomen 26 % yhteisöverokannasta), jotta 3/5 taso alittuisi (Helminen 2010.)

Jotta väliyhteisölakia ei sovelleta 2.5 §:ssä mainittuihin, EU:n ulkopuolisissa verosopimusvaltioissa sijaitseviin yhteisöihin, ei niiden asuinvaltiossaan suorittama vero saa olennaisesti erota siitä verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava. Ero katsotaan olennaiseksi, kun veron tosiasiallinen yhteismäärä on $\frac{3}{4}$ keskimääräisesti pienempi kuin Suomessa toimivien yhteisöjen tosiasiallinen suoritettava veron määrä. (Helminen 2010.) Tämä siis koskee ainoastaan verosopimusvaltioita, jotka sijaitsevat Euroopan unionin ulkopuolella (Myrsky & Linnakangas 2009, 323).

Valtionvarainministeriön asetuksella säädetään säännöllisin väliajoin lista niistä verosopimusvaltioista, joiden tuloverotuksen tason katsotaan olennaisesti eroavan Suomen tuloverotuksen tasosta. Tällä ”mustaksi listaksi” kutsuttavalla listalla ovat mm. Barbados, Makedonia, Montenegro, Singapore ja Sveitsi. (Helminen 2010.)

4.4.3 Huomioivat seikat verotuksessa

Verotuksen tason vertailulaskelmissa otetaan huomioon vain ulkomaisen yhteisön asuinvaltioonsa maksamat tuloverot. Laskettaessa sitä tuloa, jonka avulla verrataan, onko verotuksen taso kyseisessä valtiossa olennaisesti alhaisempi, ei oteta huomioon toiselta väliyhteisöltä saatua osinkoa. (VYL 2.4 §.) Tuloksi ei siis lueta osinkoa, joka on edeltäneen viiden verovuoden osalta jo otettu huomioon Suomessa arvioitaessa jonkin toisen väliyhteisön tuloverotuksen tasoa. Sama tulo ei siis tule kahteen kertaan verotetuksi. (Helminen 2010.) Vertailulaskelmassa ei myöskään oteta huomioon kolmansiin valtioihin maksettuja tuloveroja (Helminen 2009, 189).

Huomioitavaa on, että ulkomainen yhteisö voidaan katsoa lain mukaiseksi väliyhteisöksi silloinkin, kun yhteisön toiminnan tulos on ollut tappiollinen. Vaikka tappiollinen yritys ei Suomessakaan maksaisi veroa, ei se silti estä katsomasta, että yhteisön verotuksen tosiasiallinen taso on alle $\frac{3}{5}$ Suomen verotuksen tasosta. (Helminen 2009, 189.)

Kun arvioidaan verosopimusvaltioiden verohuojennusten merkitystä verotukseen, on ratkaisevaa, onko yhteisön saama huojennus yleinen vai erityinen verohuojennus. Vaikka yhteisö olisi saanut yleisen huojennuksen, ei väliyhteisölakia sovelleta yhteisöön, jos huojennukset kuuluvat verosopimusvaltion yleiseen verojärjestelmään ja koskevat kaikkia verovelvollisia. Tämä edellyttää tietenkin, ettei verosopimusvaltion yhteisöverotuksen taso huojennusten seurauksena eroa olennaisesti (eli $\frac{3}{4}$) Suomen yhteisöverotuksen tasosta. (Helminen 2010.)

Sen sijaan verosopimusvaltiossa erityisiä huojennuksia saanut yhteisö katsotaan väliyhteisöksi. Erityisiä huojennuksia ovat alueelliset tai tiettyä toimialaa tai tiettyjä yrityksiä koskevat huojennukset. (Helminen 2010.) Esimerkiksi Madeira ja Kanariansaaret tarjoavat erityisiä huojennuksia siellä toimiville yrityksille, jotka voivat johtaa väliyhteisölain soveltamiseen ja tulon verottamiseen Suomessa, vaikka Portugalin ja Espanjan tuloverotuksen tason katsotaankin olevan Suomen verotuksen tasoon verrattavaa. (Myrsky & Linnakangas 2009, 325.)

4.4.4 Väliyhteisötulon verotus

Kuten jo aikaisemmin on mainittu, väliyhteisölaki mahdollistaa ulkomaisen väliyhteisön tulon verottamisen Suomessa yleisesti verovelvollisten osakkaiden tulona. Väliyhteisöä itseään ei siis veroteta, vaan sen omistajia tai edunsaajia. Väliyhteisölaki ei koske Suomessa rajoitetusti verovelvollisia, vaikka sellaisella henkilöllä olisi kiinteä toimipaikka Suomessa. (Helminen 2010.) Veronalaista tuloa on verovelvollisen välitöntä tai välillistä omistusosuutta tai edunsaaja-asemaa vastaava osa ulkomaisen väliyhteisön tulosta (Myrsky & Linnakangas 2009, 326). Huomioitava on, että osakasta voidaan verottaa osuudestaan väliyhteisötuloon, vaikka väliyhteisö ei jakaisi tuloa osakkaalle (Myrsky & Linnakangas 2009, 306).

Yksittäinen osakas katsotaan verovelvolliseksi ulkomaisen yhteisön tulosta, jos verovelvollinen yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa omistaa välittömästi tai välillisesti 25 % yhteisön pääomasta tai on edunsaajana oikeutettu vähintään 25 %:n osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. (VYL 4.1 §.) Aikaisemmin alaraja oli 10 %, mutta silloinen EY:n tuomioistuin arvioi vuonna 2007 asiassa C-492/04 (Lasertec), että 10 prosentin mukaan katsottaessa olisi saattanut tulla sellaisia verovelvollisia, jotka tekevät vain passiivisia sijoituksia, eivätkä käytä vaikutusvaltaa yhtiössä (Myrsky & Linnakangas 2009, 312 – 313).

Verovelvollinen voi siis omistaa yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa 25 % yhteisön pääomasta (Myrsky & Linnakangas 2009, 326). Samaan etupiiriin kuuluvia etuyhteystahoja ovat esimerkiksi verovelvollisen lähisukulaiset taikka sellaiset yhteisöt tai yhtymät, joissa verovelvollinen tai hänen lähisukulaisensa ovat osakkaina tai edunsaajina (Verohallinto 2010, 255).

Edunsaajan asema tulee kyseeseen esimerkiksi ulkomaisissa trusteista ja muissa varallisuusmassoissa, joissa omistusoikeus ja edunsaajataho on eriytetty toisistaan (Helminen 2010).

Välillinen omistus viittaa siihen, että luonnollinen henkilö omistaa väliyhteisön yhden tai useamman osakeyhtiön kautta. Tällaisissa tilanteissa väliyhteisön verotus toimitetaan omistusketjussa ensimmäisenä olevan yleisesti verovelvollisen tulona. Jos luonnollinen henkilö omistaa väliyhteisön välillisesti yhtymän kautta, se ei estä väliyhteisötulon verottamista luonnolliselta henkilöltä. Koska yhtymät eivät ole Suomessa erillisiä verovelvollisia, jaetaan väliyhteisön tulos yhtymän yleisesti verovelvollisten yhtiömiesten tulona verotettavaksi. Jos luonnollinen henkilö omistaa väliyhteisön Suomessa toimivan osakeyhtiön kautta, ei sitä kohdisteta luonnolliselle henkilölle, vaan se verotetaan osakeyhtiön tulona. (mt.)

Väliyhteisölaki ei koske piensijoittajia 25 % intressivaatimuksen vuoksi. Tällaisia ovat esimerkiksi sijoitusrahastojen kautta tehtävät omistukset. Ongelmana 25 %:n rajassa entisen on 10 %:n sijaan kuitenkin se, että se houkuttelee erilaisiin järjestelyihin, joilla pyritään kiertämään väliyhteisölakia. Tällaisia ovat esimerkiksi ulkomaille perustettavat ”sijoituspoolit” tai pienoisrahastot, joissa kaikkien omistajien osuus jää alle 25 %:n. (mt.)

Osakasta verotetaan omistusosuuttaan vastaavasta osasta ulkomaisen yhteisön tulosta (Verohallinto 2010, 255). Jos omistusosuus on esimerkiksi 30 %, verotetaan 30 % väliyhteisön tulosta tämän osakkaan tulona. Omistajille tai edunsaajille kohdistettava väliyhteisön nettotulos lasketaan väliyhteisön noudattamalta tilikaudelta. Jos tilikautta ei ole, lasketaan tulo kalenterivuositain. Ennen väliyhteisötulon verottamista vähennetään osakkaan tulo-osuudesta osuus väliyhteisön mahdollisesta tappiosta. (Myrsky & Linnakangas 2009, 327.) Tappion vähentämisoikeus on voimassa 10 vuotta (VYL 5 §). Verovelvollisen on tehtävä riittävä ja luotettava selvitys tappiosta, jotta se voidaan vähentää omistajien tulo-osuuksista. Tappion vähennysoikeus on yhteisökohtainen, eikä väliyhteisöjen tuloja tai tappioita voi kuitata keskenään. (Helminen 2010.)

Jos osakas, jolle on kohdistettu tai kohdistetaan väliyhteisötuloa, saa samasta yhteisöstä osinkoa tai muuta voitonjakoa, katsotaan osinko veronalaiseksi tuloksi vain siltä osin, jos se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä aikaisempänä vuonna katsottu osakkaan väliyhteisötuloksi (VYL 4.2 §).

Näin halutaan välttää saman tulon verottaminen kahteen kertaan, ensin väliyhteisötulona ja sitten osinkona (Helminen 2010).

Väliyhteisötulo katsotaan omaksi tulotyyppikseen. Väliyhteisötuloa ei siis katsota muuksi tulotyyppiä, kuten osingoksi tai myyntivoitoksi. Väliyhteisölain 4 §:n mukaan väliyhteisötulo säilyttää verotuksessa alkuperäisen tulolajinsa, mikä merkitsee sitä, että osakas ei voi muuttaa ansiotuloja pääomatuloiksi ja täten hyötyä alhaisemmasta veroprosentista. (Myrsky & Linnakangas 2009, 313.)

Se, minkä tulolähteen tuloksi väliyhteisötulo katsotaan, riippuu siitä, mihin tulolähteeseen osakkeenomistajan osakkeet kuuluvat (Myrsky & Linnakangas 2009, 327). Esimerkiksi osakkaalle kohdistettava väliyhteisötulo katsotaan elinkeinotuloksi silloin, kun osakkeet kuuluvat elinkeinotoiminnan tulolähteeseen (Helminen 2010).

Vaikka väliyhteisölainsäädännön tarkoituksena on estää veropakoa ja veronkiertoa, ei sen tarkoituksena kuitenkaan ole aiheuttaa kaksinkertaista verotusta (Helminen 2010). Väliyhteisölain nojalla Suomessa maksettavasta tuloverosta voidaan vähentää samasta tulosta väliyhteisön ulkomaille maksamat verot (VYL 6 §; Myrsky & Linnakangas 2009, 328). Väliyhteisön maksamat verot vähennetään Suomessa yleisesti verovelvollisen omistajien tai edunsaajien verotuksessa, vaikka kyseessä onkin kaksi eri verovelvollista (Helminen 2009, 205).

Verotuksessa hyvitetään vain väliyhteisön tosiasiassa maksamat verot. Kaikkiin vieraisiin valtioihin maksetut verot voidaan hyvittää eli sekä väliyhteisön asuinvaltioonsa maksamat verot että muihin valtioihin maksetut verot. Täten kyseeseen tulevat myös väliyhteisön kolmannessa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan maksamat verot. (Helminen 2009, 206.)

Hyvitettäviä veroja ovat ainoastaan valtiolliset tuloverot, jotka on määrätty väliyhteisölle sen asuinvaltiossa tai jossakin kolmannessa valtiossa. Verosopimustilanteessa hyvitetään ne verot, jotka sopimuksen mukaan olisi hyvitetty, jos Suomessa asuva yhteisön osakas olisi ne maksanut. (Verohallinto 2010, 256.) Näissä tilanteissa hyvitettäväksi voi tulla valtion tuloverojen lisäksi esimerkiksi osavaltiolle, kunnalle tai vastaavalle hallinnolliselle valtion osalle maksetut verot (Helminen 2009, 206).

Hyvitettävä määrä ei koskaan voi ylittää osakkaan tai edunsaajan Suomessa väliyhteisön tulosta maksettavan veron määrää (VYL 6 §). Toisin sanoen hyvittää voidaan enintään väliyhteisötuloon Suomessa sovellettavaa veroprosenttia vastaava määrä. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei voida kokonaan hyvittää, voidaan hyvittämättä jäänyt osa verovelvollisen vaatimuksesta vähentää seuraavan viiden vuoden aikana väliyhteisötulosta maksettavasta verosta. (VYL 6 §; Helminen 2010.)

4.4.5 Ilmoittamisvelvollisuus

Väliyhteisötulon verotus perustuu verovelvollisten omaan ilmoitukseen. Väliyhteisön Suomessa yleisesti verovelvolliset osakkaat tai edunsaajat ovat itse velvollisia ilmoittamaan välittömät ja välilliset väliyhteisöomistuksensa Verohallinnolle. Väliyhteisö ei siis ole Suomessa ilmoitusvelvollinen, vaan väliyhteisön osakas. (Helminen 2010.)

Väliyhteisön suomalaisen osakkaan on liitettävä veroilmoitukseensa kaikki väliyhteisölain kannalta tarpeelliset tiedot ja asiakirjat. Veroilmoitukseen tulee liittää luettelo välittömistä ja välillisistä omistusosuuksista ulkomaisiin väliyhteisöihin, selvitys edunsaaja-asemasta väliyhteisöissä sekä selvitys muista verotettavan tulon laskemista varten tarvittavista tiedoista, joiden perusteella verotettava väliyhteisötulo voidaan laskea. Ilmoitettava on myös ulkomaisen väliyhteisön voitonjaosta, tilikauden tappiosta sekä yhteisön maksamista, mahdollisesti hyvitettäviksi tulevista veroista. (Verohallinto 2010, 256.)

Jos väliyhteisö on kirjanpitolaissa tarkoitettu tytär- tai osakkuusyritys (KPL 6 §), on veroilmoitukseen liitettävä myös oikeaksi todistettu jäljennös väliyhteisötulon tuloslaskelmasta ja edellisen vuoden vertailutiedot sisältävästä taseesta (Helminen 2010).

4.4.6 Muut väliyhteisöjen toimintaa rajoittavat normit

Joissakin tilanteissa yhteisö ei täytä väliyhteisölain säädännön edellytyksiä, mutta sen voidaan epäillä toimivan veronkiertotarkoituksessa. Tällaisissa tilanteissa voidaan soveltaa yleistä veronkiertopykälää (VML 28 §), peiteltyä osingonjakoa koskevaa pykälää (VML 29 §) sekä siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa pykälää. (VML 31 §) Näitä normeja voidaan soveltaa myös esim. laivanvarustustoimintaan, johon väliyhteisölakia ei sovelleta. (Helminen 2010.)

Yleistä veronkiertopykälää voidaan soveltaa erityisesti räikeimmissä tapauksissa, joissa verokeidasvaltiossa sijaitsee passiivinen yhtiö ja sen kaikki toiminta on tapahtunut Suomesta käsin. Tämä edellyttäisi kuitenkin selvää veronkiertomotiivia, sillä veronkiertopykälän käytössä on olemassa melko korkea kynnys. (mt.)

5 ASUINVALTION MERKITYS KANSAINVÄLISESSÄ VEROTUKSESSA

Kun yritys lähtee laajentamaan toimintaansa ulkomaille, yksi huomioon otettavista seikoista on kysymys siitä, kenellä on verotusoikeus yrityksen tuloon. Tämä verotuskysymys vaikuttaa vahvasti esimerkiksi yrityksen kannattavuuteen, kun pohdittavana on, kuuluuko verotusoikeus koti- vai toimintavaltiolle. Verovelvollisuusasema voi vaihtua myös kesken verovuoden, eli verovelvollinen voi olla osan vuotta kotimaalla ja osan vuotta toisella valtiolla, mikäli verotusolosuhteet muuttuvat. (Helminen 2010.) Erityisen merkittäväksi verotuskysymys tulee, jos yritys toimii useassa valtiossa samanaikaisesti. Tällöin veron määrä eri valtioissa vaikuttaa vahvasti yrityksen kokonaisveroasteeseen sekä yrityksen kannattavuuteen. (Malmgren 2011.)

Yritys voi olla tuloistaan joko yleisesti tai rajoitetusti verovelvollinen. Se, kumpaan verovelvollisen ryhmään yritys kuuluu, ratkaisee sen, kuinka laajasti yritystuloa verotetaan sekä sen, kuinka vero peritään. (Verohallinto 2010.) Yleinen perussääntö kuuluu: yrityksellä on asuinvaltiossaan yleinen verovelvollisuus eli yritys on verovelvollinen kaikista tuloistaan, myös muista maista saaduista.

Rajoitettua verovelvollisuutta mietittäessä ratkaisevaksi tekijäksi muodostuu kiinteä toimipaikka. Jos yrityksellä on kiinteä toimipaikka jossain muussa kuin asuinvaltiossaan, on hän siellä rajoitetusti verovelvollinen. (Helminen 2010.) Suomen kannalta verotusoikeutta rajoittavat laaditut verosopimukset. Verosopimuksilla pyritään estämään kaksinkertaista verotusta eli tilannetta, jossa yritys joutuisi maksamaan ensin asuinvaltioonsa veroa yleisen verovelvollisuutensa vuoksi, ja tämän jälkeen maksamaan veroa toisaalle rajoitetun verovelvollisuuden vuoksi. Esimerkiksi jos suomalainen yritys toimii ulkomailla, sen ei tarvitse maksaa erikseen veroja ulkomaan toimipisteestään, vaan ne hyvitetään sille. Tämä toimintatapa edellyttää kuitenkin siis sitä, että Suomella on verosopimus kyseisen valtion kanssa. (Verohallinto 2010.)

5.1 Asuinpaikan määrittäminen

Valtioiden sisäiset kansainväliset vero-oikeudet sekä verosopimukset sääntelevät kansainvälisissä tilanteissa verotusoikeuden määräytymistä sekä sisältöä ja niissä on määräyksiä myös verotuksellisesta asuinpaikasta. Sisäisten lakien ja verosopimusten lisäksi myös eurooppaoikeus vaikuttaa verotukseen, sillä EU:n valtioiden on otettava huomioon myös sen aiheuttamat välittömät oikeusvaikutukset varsinkin tilanteissa, joissa paikallinen lainsäädäntö on ristiriidassa eurooppaoikeuden säädösten kanssa. Asuinvaltioiden kohdalla eurooppaoikeus pitää lähtökohtana yhtiöoikeudellista asuinpaikkaa ja tätä tarkennetaan erillisissä direktiiveissä (Malmgren 2011.)

Perusteita asuinvaltion määrittelymiselle on useita. Pääosin näistä perusteista säädetään valtioiden sisäisissä säännöksissä, joissa lähtökohtana on määritellä ensisijaisesti se, milloin verovelvollinen on rajoitetusti ja milloin yleisesti verovelvollinen. Perusteet ovat seuraavat:

- Luonnollisen henkilön katsotaan asuvan valtiossa, jos hänen varsinainen kotinsa ja asuntonsa on tässä valtiossa ja oleskelu valtiossa ylittää lainsäädännössä asetetun määrärajan.
- Luonnollinen henkilö on valtion kansalainen
- Oikeushenkilö (yritys tai organisaatio) on perustettu tai rekisteröity kyseisessä valtiossa tai tosiasiallinen johtopaikka on kyseisessä valtiossa. (Malmgren 2011.)

Nämä ovat siis perusteet, joilla määritellään se, mikä on asuinvaltio. Asuinvaltion määrittelyminen on tärkeää, sillä asuinvaltioilla on oikeus verottaa verovelvollisiaan melko laajasti. Kun asuinvaltio saa verotusoikeuden verovelvolliseen, se säilyy myös, kun esimerkiksi oikeushenkilön toiminta laajentuu ulkomaille. Verotusoikeus koskee myös sellaisia ulkomaisia verovelvollisia, jotka täyttävät ensimmäisen ja toisen perusteen ehdot. Lisäksi valtiot käyttävät asuinvaltioon perustuvaa verotusoikeuttaan ulkomaisiin oikeushenkilöihin. Tällainen verovelvollinen voi joko toimia valtiossa (eli oikeinhenkilöllä voi olla sivupiste) tai sillä voi olla johtopaikka toisessa valtiossa, jolloin sen katsotaan verotuksellisesti asuvan kyseisessä valtiossa ja valtio saa verottaa sitä yleisen verovelvollisuuden vuoksi. (Malmgren 2011.)

5.2 Yleinen verovelvollisuus

Yleinen verovelvollisuus määritellään TVL:ssä seuraavasti: yleisesti verovelvollisia ovat verovuonna Suomessa asuneet henkilöt, kotimaiset yhteisöt, yhteisetuudet ja kuolinpesät (TVL 9.1§1). Laissa ei ole määritelty sitä, milloin yhteisö on kotimainen, mutta verotuskäytännön mukaan Suomessa rekisteröidyt yhteisöt ovat kotimaisia. Luonnollisilla henkilöillä ratkaisevaa on kokonaisarviointi, jossa vaikuttaa mm. oleskelun pituus ja siteet

oleskelumaahan. Seuraavaksi käsitellään yleistä verovelvollisuutta tarkemmin sekä luonnollisten henkilöiden että yhteisöjen osalta.

5.2.1 Luonnolliset henkilöt – yleinen verovelvollisuus

Luonnolliset henkilöt ovat yleisesti verovelvollisia, jos heidän katsotaan asuvan Suomessa. Muussa tapauksessa he ovat rajoitetusti verovelvollisia. (Helminen 2010.) Tuloverolaissa määritellään tarkemmin se, milloin luonnolliset henkilöt ovat yleisesti verovelvollisia. Ehtoina on muun muassa se, että henkilön varsinainen koti on Suomessa, varsinainen koti on ulkomailla mutta erilaisten syiden vuoksi henkilö viettää yli kuusi kuukautta vuodesta yhtäjaksoisesti Suomessa tai henkilö on asunut ulkomailla alle kolme vuotta eikä Suomeen ole olennaisia siteitä. Ehdoissa puhutaan nimenomaan asumisesta, jolloin ehtojen täyttymiseen ei vaadita fyysistä olemista, vaan ehdoilla ratkaistaan se, onko henkilö yleisesti verovelvollinen. (Verohallinto 2010.)

Yleinen verovelvollisuus tarkoittaa, että henkilö maksaa tuloistaan ja varallisuudestaan veronsa asuinvaltiolle. Sen vuoksi kysymys asuinvaltiosta on ratkaisevan tärkeä. Se antaa asuinvaltiolle vallan verottaa tuloa ja varallisuutta riippumatta siitä, mistä tulo tulee tai missä varallisuus on. Verosopimukset tosin saattavat muuttaa tilannetta, kun yritetään estää kaksinkertaista verotusta. (Verohallinto 2010.)

TVL:n määrittelemissä ehdoissa puhutaan varsinaisesta asuinpaikasta sekä kodista. Tällä tarkoitetaan pitkäaikaista asuinsijaa, joka siis riittää yleiseen verovelvollisuuteen, vaikka henkilö ei asuisi asunnossaan koko vuotta. Ratkaisevaa on usein se, onko henkilö rekisteröity Suomen kansalaiseksi, jolloin hänet automaattiseksi katsotaan täällä asuvaksi. Väliaikaisissa tilanteissa syntyy myös yleinen verovelvollisuus, jos henkilö hankkii Suomesta pysyväksi tarkoitetun asunnon, vaikka oleskelu jäisikin lyhyeksi. Tarkoitus asettua pysyvästi maahan on siis ratkaiseva tekijä. (Helminen 2010.)

TVL:n asettamissa ehdoissa mainitaan myös yli kuuden kuukauden mittainen oleskelu maassa. Tämä ratkaisee yleisen verovelvollisuuden, vaikka pysyvää asuinpaikkaa ei maassa olisikaan. On huomattava kuitenkin, että yleinen verovelvollisuus syntyy vain, jos oleskelu kestää yli kuusi kuukautta. Kuuden kuukauden laskeminen keskeytyy, jos henkilö on tilapäisesti poissa maasta. Käytännössä tilapäistä oleskelua ei ole tarkkaan määriteltä, vaan se on tapauskohtaista. Sääntönä on pidetty yhtäjaksoista kahden kuukauden mittaista poissaoloa, joka ei kuitenkaan päde, jos asuinpaikka jää maahan. (Helminen 2010.)

Ulkomaille muutettaessa pätee kolmen vuoden sääntö, jonka mukaan henkilö on Suomessa edelleen yleisesti verovelvollinen kolme vuotta muuton jälkeenkin, jos maahan on olennaiset siteet. Näillä tarkoitetaan maahan jäävää puolisoa, asuntoa tai kiinteistöä, sitä että henkilö kuuluu maan sosiaaliturvan piiriin, henkilö harjoittaa maassa liiketoimintaa tai työskentelee maassa (Verohallinto 2010). Yleinen verovelvollisuus muuttuu rajoitetuksi pitkän poissaolon jälkeen, mutta verovelvollisuus voidaan palauttaa yleiseksi, jos olosuhteissa tapahtuu olennaisia muutoksia. Jos olennaisia muutoksia ei voida katsoa tapahtuneen, henkilöstä voi tulla yleisesti verovelvollinen vain samoin kuin muistakin ulkomaisista henkilöistä eli kuuden kuukauden oleskelun täyttymisellä ja pysyvällä asunnolla. (Helminen 2010.)

5.2.2 Yhteisöt – yleinen verovelvollisuus

Yhteisönä pidetään tuloverolain mukaan kaikkia osakeyhtiöitä, osuuskuntia sekä näihin verrattavissa olevia ulkomaisia oikeushenkilöitä. Yleinen verovelvollisuus syntyy vain kotimaisille yhteisöille, mutta laissa ei ole tarkempia määrittelyjä siitä, milloin kyseessä on kotimainen yhteisö. (Helminen 2010.) Verotuskäytännössä kuitenkin katsotaan, että kotimainen yhteisö on sellainen, joka on rekisteröity Suomessa tai muutoin perustettu Suomen lakien mukaisesti. (Verohallinto 2010). Lisäksi Suomessa rekisteröity eurooppayhtiö katsotaan kotimaiseksi yhteisöksi (Helminen 2010).

Yhtiöissä kotivaltio saatetaan ratkaista rekisteröintivaltion lisäksi myös johtopaikan perusteella. Tällöin pelkästään johtopaikan sijaitseminen kyseisessä valtiossa saa aikaan yleisen verovelvollisuuden. Suomessa tällaista säännöstä ei ole, mutta tilanne tulee kyseeseen, jos Suomeen rekisteröidyllä yhtiöllä on johtopaikka toisessa valtiossa. Tällöin syntyy kaksoisasumistilanne, sillä yhtiö katsotaan yleiseksi verovelvolliseksi sekä Suomessa että valtiossa, jossa johtopaikka sijaitsee. Tällöin kaksinkertaista verotusta ehkäistään verosopimuksista löytyvillä säännöksillä. (Helminen 2010.)

Yhteisöillä voi syntyä myös ns. nollaverotuksen tilanne, jolloin yhtiö on rekisteröity maahan, jossa vaaditaan johtopaikka yleiseen verovelvollisuuteen, mutta johtopaikka sijaitsee toisessa valtiossa, jossa verovelvollisuuteen vaadittaisiin rekisteröinti. Näissä tilanteissa kiinteä toimipaikka ratkaisee. Kiinteää toimipaikkaa käsitellään myöhemmin. (Helminen 2010.)

5.3 Yleisesti verovelvollisen verotus

Yleisellä verovelvollisella on lähtökohtaisesti maailmanlaajuinen verovelvollisuus, mikä tarkoittaa, että henkilö on verovelvollinen Suomeen myös ulkomailta saaduista tuloista. Tuloverolaissa on kuitenkin poikkeuksia tähän sääntöön. Poikkeukset koskevat erityistilanteita, joissa on kyseessä esimerkiksi YK:n maksamat asiantuntijapalkkiot muualla suoritetuista tehtävistä. Lisäksi elinkeinotuloverolaissa kotimaisen yhtiön ulkomailta saadut osingot ovat joiltain osin verovapaita. Osinkoja käsitellään tarkemmin myöhemmin. (Verohallinto 2010.)

Monet ulkomailta saadut tulot ovat verotettavia sekä Suomessa että valtiossa, josta ne ovat peräisin. Jos tuloa ei ole säädetty verovapaaksi lainsäädännössä, syntyy kaksinkertaista verotusta, joka yleensä poistetaan Suomessa. Tähän on käytössä kaksi menetelmää: vapautusmenetelmä sekä hyvitysmenetelmä. Hyvitysmenetelmässä Suomessa maksettavissa olevasta verosta vähennetään ulkomailla maksettu vero. (Verohallinto 2010.)

Vapautusmenetelmässä vaikutetaan veron progressioon. Jos ulkomaantulo tulee valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, kaksinkertaisen menetelmän poistamisessa käytetään aina hyvitysmenetelmää. (Verohallinto 2010.)

Maailmanlaajuinen verovelvollisuus syntyy myös tilanteissa, joissa Suomen kansalainen ja siis täällä yleisesti verovelvollinen, oleskelee ulkomailla. Tällöin maailmanlaajuinen verovelvollisuus syntyy nimenomaan toisessa valtiossa. Tilanteessa tulee ratkaistavaksi se, kummassa valtiossa verovelvollinen tosiasiaassa asuu verosopimuksen perusteella. Toinen valtio joutuu tällöin luopumaan maailmanlaajuisesta verotusoikeudestaan (Verohallinto 2010.)

5.4 Rajoitettu verovelvollisuus

Lyhyesti määriteltynä rajoitettu verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että verovelvollista voidaan verottaa kyseisessä valtiossa vain sieltä saadusta tulosta tai varallisuudesta, jos siihen on perusteet myös sisäisessä lainsäädännössä. Myös verosopimusten sisältö vaikuttaa siihen, onko maalla verotusoikeutta Suomessa. Rajoitetusti verovelvollinen maksaa veroa vain Suomesta saamistaan tuloista ja varallisuudesta. (Malmgren 2011.)

Suomessa rajoitetusti verovelvollisia ovat siis ulkomaiset luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt, jotka ovat maassa alle kuusi kuukautta. Suomalainen, joka muuttaa ulkomaille, on maassa rajoitetusti verovelvollinen kolmen vuoden asumisen jälkeen. Rajoitettu verovelvollisuus astuu voimaan nopeammin, mikäli henkilö pystyy osoittamaan, ettei hänellä ole siteitä Suomeen. (Verohallinto 2010.)

Yhteisöistä rajoitetusti verovelvollisia ovat sellaiset yhtiöt, jotka on rekisteröity ulkomailla. Jos tällaiselle yhtiölle tulee kuitenkin Suomeen kiinteä toimipaikka, sen tulee maksaa veroa tästä toimipaikasta riippumatta siitä, onko yhtiö rajoitetusti vai yleisesti verovelvollinen ja onko tulot saatu Suomesta vai ulkomailta. (Verohallinto 2010.)

Jos yhtiöllä ei ole rekisteröimisvelvollisuutta, katsotaan sen olevan ulkomainen, mikäli johtopaikka sijaitsee ulkomailla. (Verohallinto 2010).

5.4.1 Rajoitetusti verovelvollisen verotus

Rajoitetusti verovelvollisen maksavat veroa vain niistä tuloista, jotka ovat peräisin Suomesta. Lähdeverolaki ja lähdeveroasetus säätelevät sitä, millä tavoin veroa peritään. Esimerkiksi Lähdeveroasetuksessa määritellään se, että ulkomaanrahamääräisenä maksetuksi tulevat verot muunnetaan Suomen valuuttaan voimassa olevan valuuttakurssin mukaisesti. Lisäksi rajoitetusti verovelvolliset täyttävät omaa verokorttiaan, joka vaatii erillisen hakemuksen. Lähdeverolaissa puolestaan säädellään tarkemmin sitä, millä edellytyksillä ja millä tavoin rajoitetusti verovelvollisen tulee maksaa veroa valtiolle ja kunnalle. Tämä laki kuitenkin on toissijainen, mikäli Suomella on verosopimuksia sen maan kanssa, josta rajoitetusti verovelvollinen on kotoisin. Näissä tapauksissa verosopimusten säännöksen ovat hallitsevia. (Asetus rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 1305/1996)

Tulot, joista pääsääntöisesti maksetaan veroa Suomeen, ovat: korot, kiinteistöstä saadut tulot esimerkiksi vuokratulot, liike-tulo jos liikettä harjoitetaan Suomessa, julkisyhteisöltä saatu palkkatulo, julkisyhteisöstä saatu palkkio hallituselimen jäsenenä, taiteilijoiden ja urheilijoiden palkkiot, vuokrattujen työntekijöiden palkka, eläke, osinko, sijoitusrahastojen luovutusvoitto ja muu palkkatulo. Muu palkkatulo tarkoittaa tapauksia, joissa henkilö työskentelee osan aikaa Suomessa ja osan aikaa muualla. Palkka tulee verotettavaksi Suomeen, jos henkilö tekee töitä täällä yli 50 % ajastaan. (Verohallinto 2010.) Kuten mainittua, rajoitetusti verovelvollisen verotusta säännellään asetuksessa ja laissa rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (lähdeveroasetus ja lähdeverolaki). Nämä lait määrittävät sen, miten vero peritään ja kuinka paljon. Kaikissa tilanteissa lähdevero menee suoraan valtiolle. Jos tulosta ei peritä lähdeveroa, sitä verotetaan veromenettelylain mukaisesti. Tällaisia tapauksia on esimerkiksi ne, joissa yhteisöllä on kiinteä toimipaikka Suomessa. Silloin lähdeveroa ei peritä ollenkaan vaan noudatetaan veromenettelylain säännöksiä.

Lisäksi joistain tuloista tulee tehdä ennakonpidätys, joka suoritetaan kuten laki määrää. (Verohallinto 2010.)

Ansiotulot kuuluvat pääasiallisesti veromenettelylain piiriin. Verotus toimitetaan yleisesti verovelvollisten tuloverotusta koskevien säännösten mukaan progressiivisesti ja tuloista tehdään vähennykset, jos sellaisiin on aihetta. Pääomatuloista puolestaan pääsääntöisesti peritään lähdeveroa. Näistäkin tuloista tehdään niihin kuuluvat vähennykset, mikäli aihetta on.

6 ELINKEINOTULON VEROTUS KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA

Tässä luvussa käsitellään tarkemmin sitä, miten elinkeinotuloa verotetaan. Yritys voi harjoittaa toimintaansa kansainvälisesti hyvin monella tavalla, ja valittu tapa vaikuttaa paljon siihen, millainen verokohtelu yritykselle tulee. Esimerkiksi sillä on vaikutusta, toimiiko toisessa valtiossa pelkästään tytäryhtiö vai siirtykö koko yhtiö toiseen maahan. Vaihtoehtona on myös tehdä yhteistyötä muiden yhteisöjen kanssa tai perustaa ns. yhteistyöyritys. Ulkomailla voi toimia myös pelkkä yhteyshenkilö tai edustaja. (Helminen 2010.)

Mahdollisuuksia toimia ulkomailla on siis hyvin monia, ja ennen toiminnan aloittamista on hyvä suunnitella, mikä ratkaisu on yritykselle paras verotukselliselta kannalta. Toimintatapa vaikuttaa sekä veron määrään että siihen, kenelle vero maksetaan. Kysymykseen tulee jälleen raja yleisen ja rajoitetusti verovelvollisen välillä. Veroratkaisuihin vaikuttaa myös kysymys kiinteän toimipaikan muodostumisesta. Jos valtioon muodostuu kiinteä toimipaikka, verotusoikeus syntyy sille valtiolle. Mikäli kiinteää toimipaikkaa ei ole, verotusoikeus on yhtiön kotivaltiolla. Kiinteää toimipaikkaa käsitellään tarkemmin myöhemmin tässä luvussa.

6.1 Yhteisöjen verotus

Tavallisin tapa toimia ulkomailla on nykyään perustaa toiseen valtioon sen lainsäädännön mukainen yritys, joista suosituimpia ovat sellaiset, joita verotetaan itsenäisinä verovelvollisina. Se on yhtiön kannalta selvintä ja sillä välttyään tilanteilta, joissa saattaisi muodostua kaksinkertaista verotusta. (Helminen 2010.) Tytäryhtiön muodostaminen on suosittua, vaikka sen perustaminen saattaa muodostua kalliiksi. Tytäryhtiöt kuitenkin pystyvät hyödyntämään paremmin sijaintivaltion lakiin kirjattuja huojennussäännöksiä ja erilaisia tukia, jotka eivät pelkälle sivukonttorille kuuluisi. Lisäksi on mahdollista toimia toisessa valtiossa olemalla yhtiömiehenä vieraassa valtiossa toimivassa yhtiössä. Nämä tilanteet ovat kuitenkin poikkeuksellisia, ja niitä säätelevät omat lakinsa. Nykyään suosioon on noussut Eurooppa-yhtiöt, joita niin ikään koskee omat lakinsa ja määräyksensä. (Verohallinto 2010.)

Eurooppayhtiöksi kutsutaan eurooppalaisia yhtiöitä, jotka liittyvät yhteen sulautumalla, muodostamalla holding-yhtiön, perustamalla yhteisen tytäryhtiön tai muuttamalla kansallisten lakien mukaan perustettu julkinen osakeyhtiö eurooppayhtiöksi. Erilaisiin eurooppayhtiöiden muodostamistapoihin liittyy kuitenkin ehtoja: sulautua voivat vain eri jäsenvaltioiden julkisen osakeyhtiöt ja holding-yhtiön voivat perustaa vain yksityiset tai julkiset osakeyhtiöt, joiden kotipaikat ovat eri valtioissa tai tytäryhtiöt sijaitsevat muualla kuin kotivaltiossa. Eurooppayhtiöille on asetettu myös vähimmäispääoma, joka on suuruudeltaan 120 000 €. (Europa.) Eurooppayhtiöitä säätelee eurooppayhtiölaki, jossa määritellään tarkasti esimerkiksi se, kuinka eurooppayhtiö voidaan perustaa, kuinka kotipaikka määräytyy ja kuinka eurooppayhtiö voidaan purkaa (EYL 742/2004).

6.1.1 Yhteisönä verotettavat toimintamuodot sekä niiden verotus

Yksi olennaisimmista kysymyksistä on se, mikä katsotaan yhteisöksi. Suomalaiseksi yhteisöksi katsotaan lakien mukaan perustetut osakeyhtiöt, osuuskunnat, säästöpankit, sijoitusrahastot, keskinäiset vakuutusyhtiöt, aatteelliset ja taloudelliset yhdistykset, säätiöt ja laitokset. Nämä yhteisömuodot luetellaan tyhjentävästi Tuloverolain 3§4k:ssa. Yritysmuodoissa ei ole väliä sillä, onko omistaja ulkomainen vai kotimainen, yhteisöksi lukemisen ratkaisee vain yhtiömuoto. (Helminen 2010.) Yksinkertaisimmassa tilanteessa, jossa suomalainen yhteisö toimii Suomessa, veroprosentti on vakio eikä verosopimusten säännöksiä tarvitse ottaa huomioon. Nämä yhtiöt ovat yleisesti verovelvollisia. Tällöin yhteisö on verovelvollinen kaikista tuloistaan lukuun ottamatta vähennyskelpoisia menoja ja verovapaita tuloja. Kansainvälisissä tilanteissa asiat mutkistuvat, kun huomioon otetaan muiden maiden säännökset ja voimassa olevat sopimukset. (Valtiovarainministeriö.)

6.1.2 Yleisesti verovelvollisen yhteisön verottamisen periaatteet

Kuten edellä mainitaan, yleisesti verovelvollisia ovat kotimaiset yhteisöt. Nämä yhteisöt ovat velvollisia suorittamaan veroa kotimaahansa kaikista tuloistaan, myös ulkomailta saaduista. (Verohallinto 2010.) Väliä ei ole edes sillä, onko yhteisön johdossa ulkomaisia tahoja tai kuinka paljon yhteisö saa tuloja ulkomailta. Myös eurooppayhtiö, joka on rekisteröity suomalaiseksi, katsotaan yleisesti verovelvolliseksi, jos johtopaikka sijaitsee Suomessa. (Helminen 2010.)

Suomalainen yhteisö voi saada tuloja sellaisesta valtiosta, jonka kanssa Suomella on verosopimus. Tällöin kiinteä toimipaikka ratkaisee sen, miten verotus hoidetaan. Jos kiinteää toimipaikkaa ei ole syntynyt, katsotaan, että verotusoikeus on Suomella ja verosopimusten säännöksillä ei ole merkitystä. Jos yhteisö saa tuloja valtiosta, jonka kanssa verosopimusta ei ole, tulo verotetaan Suomessa. (Verohallinto 2010.)

Tällöin kyseeseen saattaa jälleen tulla kaksinkertainen verotus, jonka poistamiseen käytetään tilanteeseen sopivaa menetelmää, yleensä hyvitysmenetelmää. (Verohallinto 2010).

6.1.3 Rajoitetusti verovelvollisen yhteisön verottamisen periaatteet

Aikaisemmassa luvussa esittelyssä olleiden rajoitetusti verovelvollisten verotus on erilaista verrattuna yleisesti verovelvollisten verotukseen. Rajoitetusti verovelvollinen eli ulkomainen yhteisö on verovelvollinen pelkästään Suomesta saaduista tuloista. (Verohallinto 2010.) Tapauksissa verosopimukset rajoittavat laajasti Suomen verotusoikeutta, sillä yhteisöillä ei välttämättä ole edes kiinteää toimipaikkaa, joka laajentaisi verotusoikeutta. Suomesta saaduiksi tuloiksi luokitellaan tuloverolain 10§:n mukaan mm. liikkeenharjoittamisesta saadut tulot, joista maksetaan yhteisöveroa yleisesti verovelvollisten tapaan 26 %. Koroista ja osingoista rajoitetusti verovelvolliset maksavat kuitenkin lähdeveroa 28 %. Nämäkin tulot kuuluvat kuitenkin yhteisöveron piiriin, jos tulot liittyvät kotimaiseen kiinteään toimipaikkaan (TVL 9.3§) ja ovat täällä verotettavia. (Helminen 2010.)

Rajoitetusti verovelvollisen verotettavia tuloja ovat siis mm. kiinteästä toimipaikasta saadut tulot. Nämä tulot verotetaan aikaisemmin mainitun veromenettelylain mukaisessa järjestyksessä, ja verotus perustuu verovelvollisen antamaan ilmoitukseen. Verotettavaa tuloa laskettaessa otetaan mukaan myös korot ja osingot, jotka kerrottiin kuuluvan lähdeverotuksen piiriin. (Verohallinto 2010.) Vaikka kiinteää toimipaikkaa ei muodostuisi, verosopimuksissa on niin sanottuja tulotyyppiartikloita, joiden perusteella Suomelle voi muodostua verotusoikeus. Esimerkiksi kiinteästä omaisuudesta saadut tulot ja korot ovat tällaisia poikkeustapauksia. (Helminen 2010.)

Rajoitetusti verovelvollinen juridinen tai luonnollinen henkilö voi olla yhtiömiehenä suomalaisessa yhteisössä. Näissä tapauksissa yhtiömiestä verotetaan siitä osuudesta, joka hänellä on yhteisön tuloon. Jos tulojen joukossa on lähdeverolain piiriin kuuluvia tuloja, verotetaan ne lähdeverotuksen mukaisesti. Luonnollisten henkilöiden osalta tulo jaetaan verotettavaksi ansio- ja pääomatulona, ja yhteisöihin sovelletaan 26 %:n yhteisöverokantaa.

6.2 Kiinteä toimipaikka

Kuten monesti on jo mainittu, kiinteällä toimipaikalla on suuri merkitys yhteisön verokohtelussa. Se ratkaisee, kuka saa verottaa, syntyykö kaksinkertaista verotusta ja saako yritys kenties veroetuja. (Aine 2007, 9.) Toistaiseksi kiinteää toimipaikkaa käyttäviä yrityksiä on verraten vähän, mikä johtuu siihen liittyvistä epävarmuustekijöistä, jotka liittyvät oikeudellisiin sekä verotuksellisiin seikkoihin. Esimerkiksi verotuksellista epävarmuutta luovat kysymykset siitä, mikä toiminta katsotaan kiinteään toimipaikan muodostavaksi, miten kiinteän toimipaikan tulot määritellään ja kuinka on mahdollista välttää kaksinkertaista verotusta. Kiinteän toimipaikan perustamista rajoitetaan näiden syiden takia melko paljon, tosin sen käyttö näyttää kasvavan jatkuvasti kun yritykset ovat huomanneet sen hyvänä verosuunnittelun välineenä. (Helminen 2010.)

6.2.1 Kiinteän toimipaikan määritelmä

Tärkein kysymys on tietenkin se, miten kiinteä toimipaikka määritellään. Määritelmiä löytyy esimerkiksi verosopimuksista, sisäisistä lainsäädännöistä sekä EY:n korkorajaltidirektiivistä. Tärkein lähde määrittelylle on kuitenkin OECD:n malliverosopimuksen 5 artikla, johon Suomenkin tekemät verosopimukset perustuvat. (Reimers 2011.)

Myös monet muut maat ovat perustaneet kiinteää toimipaikkaa koskevat näkemyksensä samaan artiklaan, joten eroavaisuuksia eri maiden näkemyksissä on melko vähän. Mainitun OECD:n artiklan mukaan kiinteä toimipaikka on kiinteä liikepaikka, josta yrityksen toimintaa joko kokonaan tai osittain harjoitetaan. Liikepaikka voi tarkoittaa johdon sijaintipaikkaa, sivuliikettä, toimistoa, tehdasta, työpajaa tai esimerkiksi luonnonvarojen ottopaikkaa, kuten louhosta. Myös rakennustyömaa voi muodostaa kiinteän toimipaikan. (Aine 2007, 10–11.) Pääasia on, että yritys jollain tavalla sijaitsee valtiossa, fyysistä liiketilaa ei siis edellytetä. Riittää, että yritykseen liittyvä toiminta sijaitsee valtiossa sopimusten edellyttämällä tavalla, esimerkiksi valtiosta on vuokrattu halli liiketoimintaa varten. Virallista määräystä liiketoiminnan kestolle ei ole määritetty, mutta tilapäistä ja hyvin lyhytaikaista liiketoimintaa harvoin katsotaan kiinteäksi toimipaikaksi. Täytyy kuitenkin huomata, ettei pelkkä hallin omistaminen toisessa valtiossa riitä, vaan siellä täytyy harjoittaa liiketoimintaa, joko täysiaikaisesti tai osittain. Tämä tarkoittaa sitä, että liikepaikassa täytyy sijaita yrityksen henkilökuntaa tai yrityksen omistama kone, pääasia on, että toimipaikassa harjoitetaan yrityksen liiketoimintaan kuuluvia tehtäviä. (Reimers 2011.)

Edelliset määritelmät olivat siis verosopimusten mukaisia. Sisäisen lainsäädännön mukaiset määritelmät kiinteälle toimipaikalle löytyvät tuloverolain 13a§:sta. Sen mukaan kiinteän toimipaikan muodostaa paikka, jossa on erityinen liikepaikka liiketoiminnan harjoittamista varten tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin sitä varten. (Helminen 2010.) Määritelmä ei siis poikkea paljoakaan verosopimusten määritelmästä. EY:n korko-rojaltidirektiivin määritelmä kiinteästä toimipaikasta sen sijaan vastaa verosopimusten määritelmän perustaa. Määritelmän mukaan kiinteä toimipaikka on sellainen, joka sijaitsee EU-valtiossa, ja jossa liiketoimintaa joko osittain tai pysyvästi harjoitetaan. (Aine 2007, 11.) EY:n korkorojaltidirektiiviä noudatetaan vain silloin kun ratkaistaan kysymyksiä EU-valtioiden korkojen ja rojaltien lähdeverovapaudesta. (Helminen 2010.)

Määritelmistä ensisijaisin on verosopimusten käsitys kiinteästä toimipaikasta. Se määrää suurimmassa osassa tilanteista sen, kenellä on verotusoikeus. Jos valtioilla on siis verosopimus keskenään, sen määräykset ovat ensisijaisia sisäiseen lainsäädäntöön nähden. (Aine 2007, 11.) Jos verosopimusta ei ole, kiinteä toimipaikka menettää merkitystään, sillä tällöin noudatettavaksi tulevan sisäisen lainsäädännön mukainen verotus ei edellytä kiinteää toimipaikkaa (Helminen 2010).

6.2.2 Kiinteä liikepaikka

Olennainen osa kiinteän toimipaikan muodostumista on kiinteä liikepaikka, tarkoittaen sitä, ettei pelkkä vientitoiminta toiseen valtioon riitä kiinteään toimipaikkaan. Liikepaikka määritellään kiinteän toimipaikan tavoin melko tarkkaan OECD:n malliverosopimuksessa. Määritelmän mukaan kiinteä liikepaikka sijaitsee konkreettisesti ja pysyvästi kohdevaltiossa. (Aine 2007, 12.) Yrityksellä tulee siis olla valtiossa jonkinlainen toimitila, laitos tai muu tapa harjoittaa liiketoimintaa.

Kuten aikaisemmin on mainittu, liikepaikan tulee liittyä liiketoimintaan. Liikepaikka voi olla myös vuokrattu kokonaan tai osittain. (Reimers 2011.) Edellytyksenä on ajallinen pysyvyys eli liikepaikkaa tulee käyttää joko määrätyn ajan tai jatkuvasti. Tarkkoja aikarajoja ei laissa tai määräyksissä annetta, mutta käytännössä 12 kuukauden ajan kestänyt sijainti katsotaan kiinteäksi. Joissain tapauksissa myös 6 kuukauden mittainen jakso voi olla riittävä, tulkinnat ovat siis tapauskohtaisia. (Helminen 2010.) Toiminnan ei tarvitse olla jatkuvaa, myös kausiluonteisen liiketoiminnan voidaan katsoa muodostavan kiinteä liikepaikka, jos kausittaisuus on toistuvaa ja säännöllistä (esimerkiksi liiketoimintaa harjoitetaan joka talvi). (Reimers 2011.)

Yksi tärkeimmistä edellytyksistä liikepaikan muodostumiselle on liiketoiminnan harjoittaminen. Liiketoiminta voidaan ymmärtää hyvin monella tavalla ja se määritellään hyvin eri tavoin. OECD:n mallin mukaan liiketoimintaa on toiminta, josta syntyy liiketuloartiklan mukaista liiketuloa. Tällaista toimintaa on esimerkiksi valmistus, myynti ja palveluiden tarjoaminen. (Helminen 2010.) Voiton tavoittelu ei siis ole pääasia, vaikkakin sen tavoittelu pidetään suotavana. Liiketoiminnan harjoittamisen edellytyksenä katsotaan olevan henkilöstön sijoittaminen kohteeseen. Henkilöstön voi korvata myös automaateilla, sillä myös koneet voivat riittää täyttämään edellytykset kiinteästä liikepaikasta. (Aine 2007, 13.)

Esimerkkejä liikepaikasta on monenlaisia sen mukaan noudatetaanko verosopimusten vai sisäisen lainsäädännön määritelmiä. Verosopimuksissa liikepaikaksi katsotaan jo edellä luetellut johtopaikka, sivuliike, toimisto, tehdas tai työpaja. (Helminen 2010) Johtopaikalta edellytetään, että siinä tehdään tärkeitä yritykseen ja sen toimintaan liittyviä päätöksiä. Merkitystä on sillä, pidetäänkö hallituksen kokouksia johtopaikassa, jossa kirjanpitoa hoidetaan ja miten tilintarkastus hoidetaan. Nämä seikat yhdessä siis ratkaisevat sen, mikä katsotaan johtopaikaksi. Sivuliikkeeksi käsitetään yrityksen epäitsenäinen osa, joka toimii ulkomailla. Sivuliikkeen tulisi kattaa yksi tai useampi liiketoiminnan osa-alue, ja se on yleensä taloudellisesti itsenäinen. Toimistoksi puolestaan katsotaan paikka, jossa hoidetaan yrityksen juoksevia ja hallinnollisia asioita. Tehtaassa puolestaan valmistetaan hyödykkeitä. (Reimers 2011.) Tuloverolain määritelmän mukaan liikepaikassa sijaitsee johdon, sivuliikkeen, toimiston tai tehtaan lisäksi myymälä tai muu pysyvä kaupankäyntipaikka. Myös kiinteistöjen myynti voidaan katsoa liiketoiminnaksi, ja tällöin kiinteän toimipaikan muodostavat ne kiinteistöt, jotka on palstoitettu. (Helminen 2010.)

6.2.3 Liiketoiminnan harjoittaminen kiinteässä toimipaikassa

Yritys voi harjoittaa liiketoimintaa toimipaikoissa hyvin erilaisilla tavoilla. Joistain toiminnoista on tarkempia säännöksiä ja niitä käsitellään seuraavaksi. Tarkempaan käsittelyyn tulevat rakennus- ja asennustoiminta sekä edustajan välityksellä toimiminen.

Rakennus- ja asennustoiminnalla tarkoitetaan esimerkiksi talonrakennusta ja maansiirtoa. Erityistarkkailussa toiminta on siksi, että rakennus- ja asennustoiminnalle on asetettu tarkka raja, jonka jälkeen sen voidaan katsoa olevan kiinteää. Tämä aikaraja on 12 kuukautta. Aikaraja on ehdoton eli jos aika ei täyty, ei kiinteää toimipaikkaa synny. (Aine 2007, 15–16.) Neljällä valtiolla, Latviassa, Virossa, Bulgariassa ja Turkissa, on Suomen kanssa verosopimus, jonka mukaan aikaraja on 6 kuukautta. Rakennustoiminnan katsotaan alkaneen siitä, kun työn valmistelun on aloitettu. Rakennuksen katsotaan olevan valmis rakentamisen loputtua tai työn luovutuksen jälkeen. Jokainen projekti on itsenäinen, joten vaikka yrityksellä olisi useampi rakennus meneillään samassa valtiossa, jokainen arvioidaan erikseen. (Verohallinto 2010.)

Nykyään monet yritykset hoitavat asioitaan kohdevaltiossa edustajan avulla, ja sen katsotaan riittävän kiinteään toimipaikan muodostumiseen. Näissä tapauksissa ei siis edellytetä liikepaikkaa. (Reimers 2011.) Edustajia voi olla kahdenlaisia: epäitsenäisiä sekä itsenäisiä. Epäitsenäisellä edustajalla on valtuudet esimerkiksi tehdä sopimuksia yhtiön nimiin ja hänen tulee olla luonnollinen henkilö tai yritys. Henkilön toimiessa edustajana kiinteä toimipaikka muodostuu vain, jos toiminta on varsinaista liiketoimintaa ja sitä harjoitetaan säännöllisesti. Epäitsenäinen edustaja toimii yhtiön johdon määräysten mukaisesti eikä siis pääasiallisesti tee päätöksiä omavaltaisesti. (Verohallinto 2010.) Edustajana voi toimia myös itsenäinen henkilö, mutta tällöin kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Itsenäisyyden tulee olla juridista ja taloudellista.

Parhaiten eron itsenäisen ja epäitsenäisen edustajan välille saa toteamalla, että itsenäinen edustaja tekee paljon omia päätelmiään ja toimii oman päänsä mukaan, kun epäitsenäinen edustaja toimii tiukasti johdon määräysten perusteella. Rajanveto on kuitenkin vaikeaa ja usein hyvin tapauskohtaista. (Helminen 2010.)

6.2.4 Kiinteän toimipaikan tulojen ja menojen määrittelyminen

Kun lähdetään määrittelemään tuloja, jotka kuuluvat kiinteään toimipaikkaan, otetaan huomioon verosopimuksissa ja kansallisissa lainsäädännöissä oleva markkinaehtoperiaate. Tämä tarkoittaa yksinkertaisesti sitä, että kiinteän toimipaikan tuloksi katsotaan se osuus liike tulosta, joka sen katsotaan voivan muodostaa jos kiinteä toimipaikka olisi oma yrityksensä, toimisi samoin edellytyksin kuin ollessaan osa toista yritystä ja harjoittaisi samanlaista toimintaa. (Verohallinto 2010.) Kysymys tulon määrittelymisestä ei kuitenkaan ole aivan niin yksinkertaista, vaan tilanteet voivat muodostua hyvinkin monimutkaisiksi. Vaikka kiinteässä toimipaikassa olisi oma erilliskirjanpito, liittyy tulon määrittelymiseen monia seikkoja, jotka perustuvat arvioon, ja juuri se seikka tekee määrittelymisestä vaikeaa. Esimerkiksi voitaisiin mainita hintakysymykset, joissa tulee huomioida mm. tuotteen tai hyödykkeen määrän ja toimitusajankohdan vaikutukset hintaan. Tällöin voi eteen tulla tilanteita, joissa kiinteän toimipaikan valtio käyttääkin eri kursseja hinnoissaan kuin yhtiön kotivaltio. (Aine 2007, 23.)

Tulojen määrittelyminen riippuu pitkälti siitä, onko kyseessä yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen yhtiö. Rajoitetusti verovelvollisten tulee määritellä kiinteään toimipaikkaan kuuluvat tulot ja menot. Yleisesti verovelvollisten asuinvaltion puolestaan tulee erotella ne tulot ja menot, jotka kuuluvat ulkomailla sijaitsevaan toimipaikkaan. Näin vältetään monesti mainittu kaksinkertainen verotus. Kiinteän toimipaikan tulee siis eritellä tarkkaan sekä vähennyskelpoiset menot että veronalaiset tulot. (Helminen 2010.)

Näiden tulojen määrittelemisen voi kuitenkin olla haasteellista, sillä malliverosopimuksissa ei muissa säädöksissä anneta tarkkoja ohjeita. Sen sijaan sopimuksissa mainitaan eriä, jotka eivät kuulu kiinteisiin toimipaikkoihin kohdistettaviksi. Tällaiseksi on erikseen mainittu esimerkiksi ostotoiminnan tuottamat tulot. Tästä voi päätellä, että hyvinkin suuren osan yrityksen tuottamista tuloista voi kohdistaa kiinteään toimipaikkaan. (Aine 2007, 24.)

Tulojen määrittelyssä käytetään usein apuna kiinteän toimipaikan omaa erilliskirjanpitoa, josta tulot johdetaan suoraan. Usein kiinteässä toimipaikassa noudatetaan kyseisen valtion lakeja ja kirjanpitoa hoidetaan niiden mukaisesti. Kotimaassa ja ulkomailla sijaitsevien toimipaikkojen kirjanpidot voivat siis poiketa toisistaan. Suomessa toimiva yritys noudattaa siis kirjanpidossaan paikallisia kirjanpito- ja verolakeja, käytännössä elinkeinoverolakia. (Helminen 2010.)

Kuten kaikessa tulon laskemisessa, myös kiinteissä toimipaikoissa tuloihin saadaan tehdä oikaisuja. Tämä koskee erityisesti tilanteita, joissa markkinaehtoperiaatetta ei ole noudatettu ja tulo on jäänyt pienemmäksi kuin pitäisi. (Helminen 2010.) Virheellinen laskelma tulee aina oikaista ja tällöin noudatetaan veromenettelylain 31§ sekä verosopimuksen artiklaa, joka koskee siirtohinnoittelua. Käytännössä tuloon lisätään siitä puuttuvat summat. Lisäksi oikaisuina voivat toimia menovähennykset, mutta vain jos menot olisivat syntyneet kiinteän toimipaikan ollessa oma itsenäinen yrityksensä. (Verohallinto 2010.)

Kun tulot on kohdistettu oikein, voidaan miettiä menojen kohdistamista. Niiden kohdalla tulee miettiä sitä, mitä menoja saa kohdistaa ja kuinka suurina. Pääsääntö on, että kiinteälle toimipaikalle saa kohdistaa vain siellä syntyneet menot. Myös yleisiä, koko yrityksen menoja voi kohdistaa toimipaikalle. Tällaisia on esimerkiksi hallinnosta aiheutuneet menot. Kun kohdistettavat menot on päätetty, tulee ratkaista erien suuruus. Tämä voi osoittautua hankalaksi, sillä tulkintoja on kahdenlaisia. (Aine 2007, 27.)

Malliverosopimuksissa edellytetään, että tuloja laskettaessa tulisi ottaa huomioon pelkästään toimipaikan tulot ja menot. Toisaalta hyväksytään myös se, että yrityksen kustannuksia jaetaan toimipaikkojen kesken. On siis hankalaa ratkaista se, kuinka suuri osa menoista loppujen lopuksi kuuluu kulloinkin kyseessä olevaan toimipaikkaan. (Aine 2007, 27.)

Mainitut menetelmät tulojen ja menojen laskemiseksi ovat ns. suoraa menetelmää käyttäviä eli tiivistettynä erillistilit ja markkinaehtoperiaate ovat vallitsevia menetelmiä. On kuitenkin olemassa toinenkin mahdollinen menetelmä, epäsuoramenetelmä. Sen mukaan yrityksen koko tulo jaetaan toimipaikkojen kesken jollain kaavalla. (Helminen 2010.) Mahdollisia jakajia on esimerkiksi yrityksen liikevaihto, palkat tai osuus liikevaihdosta. Myös tätä menetelmää käyttäessä markkinaehtomenetelmän tulisi kuitenkin toteutua eli tulon kiinteässä toimipaikassa tulisi vastata tilannetta, jossa toimipaikka olisi oma yrityksensä. (Aine 2007, 28.)

6.2.5 Kiinteän toimipaikan verottaminen

Kun yritys lähtee toimimaan toiseen valtioon, siitä tulee valtiossa rajoitetusti verovelvollinen. Rajoitetusti verovelvollisia verotetaan kaikista niistä tuloista, jotka kuuluvat kiinteään toimipaikkaan. Verotus toimitetaan veromenettelylain mukaisesti, ja se perustuu verovelvollisen itse antamaan veroilmoitukseen. Jos kiinteä toimipaikka harjoittaa elinkeinotoimintaa, noudatetaan verotuksessa elinkeinoverolakia. (Verohallinto 2010.) Verotusta mietittäessä otetaan huomioon myös mahdolliset vähennykset, esimerkiksi vähennyskelpoiset menot. Tässä noudatetaan siis samaa periaatetta kuin yleisesti verovelvollisilla. (Helminen 2010.) Verotus kohdistuu aina kaikkiin tuloihin, jotka on kiinteään toimipaikkaan kohdistettu. Tuloihin luetaan siis mukaan myös osingot, korot ja rojaltit, jotka normaalisti kuuluvat lähdeverotuksen piiriin. (Helminen 2010.)

Mainitut erät eivät siis ole vähennyskelpoisia, jos ne ovat maksettu yrityksen sisällä. Tulkinta johtuu siitä, ettei rahaa ole tällöin liikkunut yrityksen ulkopuolelle. Jos erät ovat liikkuneet toiseen yritykseen, ne ovat normaalisti vähennyskelpoisia. (Verohallinto 2010.)

Toimipaikan voivat muodostaa myös tappiota. Tappion käsittely riippuu paljon siitä, mikä valtio on kyseessä. Eri valtioilla on solmittuina erilaisia verosopimuksia ja niissä määritellään se, käytetäänkö tappion käsittelyssä hyvitys- vai vapautusmenetelmää. Vapautusmenetelmässä kiinteän toimipaikan tuottamaa tappiota ei huomioida yrityksen veronalaisessa tulossa. Jos noudatettavaksi tulee Suomen lainsäädäntö ja hyvitysmenetelmä, saa suomalainen yhtiö vähentää kiinteän toimipaikan aiheuttaman tappion yhtiön tuloksesta. Vaihtoehtoisesti tappio voidaan lisätä ”säästöissä” olevaan tappioon, jota voidaan käyttää myöhemminä vuosina. (Aine 2007, 31.)

Tulon verottamista koskevat ongelmallisten säädösten ja ohjeiden lisäksi hyvin rutiininomaiset vuosittaiset toimenpiteet. Kuten aikaisemmin mainittua, verotus toimitetaan annetun veroilmoituksen perusteella. Se jätetään vastaavaan aikaan muiden maan yhtiöiden kanssa eli Suomessa neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Jos suomalainen yhtiö toimii ulkomailla, kiinteä toimipaikka noudattaa veroilmoituksen antamisessa paikallisia määräyksiä. Suomessa toimivan ulkomaisen yhtiön on liitettävä veroilmoitukseensa Suomen lakien mukainen tuloslaskelma ja tase ja taseeseen on merkittävä varat ja velat. (Verohallinto 2010.)

6.2.6 Kiinteän toimipaikan lopettaminen

Kuten kaikki toiminta, myös kiinteä toimipaikka on mahdollista lopettaa. Tähän saattaa kuitenkin liittyä mittava verotuksellinen riski, joka syntyy kiinteän toimipaikan omaisuuden siirtyessä päätoimipaikkaan. Kiinteän toimipaikan valtio saattaa joissain tilanteissa tarttua siirtoon välittömästi ja verottaa saman tien, vaikka tulot realisoituisi vasta vuosien päästä. Yrityksen kotivaltio puolestaan

saattaa verottaa vasta realisoitumishetkellä, mutta useissa tapauksissa yrityksille koituu huomattavaa yliverotusta. (Aine 2007, 31 – 32).

Mahdollisia keinoja lopettaa kiinteä toimipaikka on monia. Eräs keinoista on muuttaa kiinteä toimipaikka tytäryritykseksi. Jos sekä valtio, jossa kiinteä toimipaikka, että pääkonttori sijaitsee, ovat molemmat EU-jäseniä, noudatetaan liiketoimintasiirtoa koskevia pykäläitä. Näissä tilanteissa esimerkiksi luovutetun omaisuuden arvoksi katsotaan poistamaton hankintameno ja vastaanottava yritys saa vähentää summan vähennyskelpoisena hankintamenona. Omaisuus tulee siirtää apportiomaisuutena ja omaisuutta antavan yrityksen tulee saada liikkeelle laskettavia uusia osakkeita vastineeksi. Jos liiketoimintasiirtoa koskevat pykälät eivät täyty, eli joko kiinteä toimipaikka tai pääyritys ei sijaitse EU-valtiossa, luetaan siirrettyjen varojen todennäköinen luovutushinta siirtävän ulkomaisen yhtiön veronalaiseksi tuloksi. (Verohallinto 2010).

Kiinteä toimipaikka saatetaan joissain tapauksissa lopettaa kokonaan. Keinoina tähän on esimerkiksi toimintaan kuuluvan omaisuuden myynti tai omaisuuden siirtäminen toisalle. Näissä tapauksissa omaisuuden, joka on myytävänä tai siirrettävänä, arvo katsotaan kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tuloksi. Toiminnan lakkautuessa myös voimassa olevat varaukset lakkaavat. (Verohallinto 2010.)

6.2.7 Liiketoiminnan harjoittaminen ilman kiinteää toimipaikkaa

Yrityksen toimiessa vieraassa valtiossa verotusoikeus syntyy valtiolle vain, jos olemassa on valtioiden välinen voimassa oleva verosopimus ja valtioon on syntynyt kiinteä toimipaikka. Jos kiinteää toimipaikkaa ei ole syntynyt, ei verotusoikeutta ole, vaikka verosopimus olisikin voimassa. Näissä tilanteissa sisäisen lainsäädännön pykälillä ei ole merkitystä. Tämä tarkoittaa, ettei verotusoikeutta synny edes niissä tilanteissa, joissa valtion sisäinen lainsäädäntö antaisi verotusoikeuden. (Helminen 2010.)

Kun kiinteää toimipaikkaa ei ole, OECD:n 7.1 artiklan mukaan verotusoikeus on vain yrityksen kotivaltiota. Osingot, rojaltit ja korot voivat joissain tilanteissa olla poikkeustapauksia, jos valtion verosopimuksessa määrätään niiden olevan verotuksen piirissä kiinteästä toimipaikasta riippumatta. (Helminen 2010.)

Suomella ei ole verosopimuksia kaikkien valtioiden kanssa, joten yritysten verotus riippuu aina tilanteesta. Jos suomalainen yritys toimii valtiossa, jonka kanssa verosopimusta ei ole, verotusoikeus riippuu valtion sisäisestä lainsäädännöstä. Kiinteällä toimipaikalla ei siis ole merkitystä näissä tilanteissa. Mainitunlaisissa tilanteissa syntyy usein kaksinkertaista verotusta, joka pyritään poistamaan kulloiseenkin tilanteeseen sopivalla menetelmällä. Ulkomaiset yritykset, jotka toimivat Suomessa, joutuvat usein maksamaan veroa Suomeen, jos tulo on täältä peräisin. Tällä tarkoitetaan liikkeestä tai ammatista saatua tuloa, eikä kiinteää toimipaikkaa edellytetä. Verotusoikeus koskee vain tuloa, joka on saatu Suomen sisällä tapahtuvasta myynnistä tai muusta toiminnasta. Myynnit, jotka ovat suuntautuneet ulkomaille, eivät kuulu Suomessa verotuksen piiriin. Yhteisöiden tuloverokanta on Suomessa 26 %. (Helminen 2010.)

7 OSINGOT KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA

Yritysten laajentaessa toimintaansa yhä enemmän ulkomaille sekä luonnollisten henkilöiden että yhtiöiden pääomaehtoiset sijoitukset ovat merkittävästi lisääntyneet. Samalla osinkojen maksaminen sekä kotimaisilta yhtiöiltä ulkomaille että ulkomaisilta yhtiöiltä Suomeen on kasvanut. (Helminen 2010.) Pääsääntönä osingonmaksutilanteissa on se, että osingon vastaanottava, toisessa valtiossa asuva luonnollinen henkilö tai yhteisö on omassa valtiossaan yleisesti verovelvollinen ja rajoitetusti verovelvollinen valtiossa, josta osingot saa. Lähdeveron perii valtio, josta osingot ovat peräisin. (Tomperi 2009, 178.) Yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisen osinkoverokohtelua tarkastellaan myöhemmin tässä luvussa tarkemmin.

Suomalaisten maksaessa osinkoa valtioon, joka ei kuulu EU:hun tai jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, verotus määräytyy Suomen lakien mukaisesti. Jos vastaanottaja asuu EU- tai verosopimusvaltiossa, erilaiset direktiivit rajoittavat Suomen verotusoikeutta. (Varallisuusviesti 2/2010.)

Joissain tilanteissa myös osinkojen maksujen yhteydessä saattaa esiintyä kaksinkertaista verotusta, joka pyritään poistamaan verosopimuksilla. Niissä määrätään, kuka saa verottaa ja mikä on sisäisen lainsäädännön valta. (Varallisuusviesti 2/2010.)

7.1 Osinko-käsite

Osinko määritellään eri tavalla määrittelijän mukaan. Nämä määritelmät vaikuttavat siihen, kuinka laajasti Suomi saa verottaa erilaisia tulolajeja. Eri määritelmät voivat poiketa suurestikin toisistaan, sillä tulo, joka sisäisen lainsäädännön mukaan olisi osinkoa, ei välttämättä olekaan sitä verosopimusten tulkintojen mukaan. Jos sisäinen lainsäädäntö Suomessa kuitenkin katsoo, että tulo on osinkoa, sitä verotetaan osinkona. Muut tulkinnat vaikuttavat ainoastaan muiden tulojen kuin osinkojen verokohteluun. (Helminen 2010.) Seuraavaksi tarkastellaan verosopimusten, tytäryhtiödirektiivin ja sisäisen lainsäädännön käsitteiden eroa käsitteen määrittelyssä.

Verosopimuksissa osinko määritellään kolmessa osassa. Ensinnäkin OECD:n malliverosopimusten mukaan osingoksi katsotaan tulot, jotka on saatu osakkeista tai muista voitto-osuuteen oikeuttavista lähteistä. Osingoiksi katsotaan verosopimuksissa myös tulo, joka on saatu muista voitto-oikeuteen kuuluvista lähteistä, jotka eivät ole saamisia. Kolmanneksi osingoksi katsotaan tulo, joka on saatu muista yhtiöosuuksista, jota osingonjakajan kotivaltio kohtelee verotuksellisesti samoin kuin osinkotuloja. Osingonmaksajan tulee pääasääntöisesti olla yhtiö eli malliverosopimusten tulkinnan mukaan oikeushenkilö tai muu yksikkö, jota kohdellaan oikeushenkilön tavoin. Määritelmät eivät kuitenkaan ole aivan niin yksioikoisia kuin voisi kuvitella. (Helminen 2010.)

Suomella on monia sopimuksia monien eri maiden kanssa, ja sopimuksissa osinko voidaan käsittää monin eri tavoin. Tulkinnat riippuvat siis tilanteesta. OECD:n määritelmä on kuitenkin kaikkien sopimusten pohjalla siltä osin, kun osingoksi katsotaan tietyt tulot. Osuus, jossa luetellaan ne tulot, jotka ovat aina osinkoa, on myös verosopimuksesta riippumaton eli aina samansisältöinen (Helminen 2010.)

Tytäryhtiödirektiivissä osinkoa ei määritellä sellaisenaan, vaan puhutaan laajemmasta kokonaisuudesta. Tällöin myös peitelty osingonjako kuuluu määrittelyn piiriin, samoin monet muut voitonjaon tavat. Määrittelyn ulkopuolelle jää kuitenkin esimerkiksi tytäryhtiön purkautumisen yhteydessä emoyhtiölle maksettava osuus. Emoyhtiödirektiivissä tarkoitetaan vain tilanteita, joissa osingonsaajalla on vähintään 10 %:n osuus osingonantajasta. Kyseessä ovat siis vain suorasijoitusosingot, joita käsitellään myöhemmin tarkemmin. Tytäryhtiödirektiivissä puututaan myös veronkierron estämiseen toteamalla, ettei veroetuja, joita muuten osingonjakotilanteissa tulisi, tarvitse myöntää, jos jaon tarkoituksena on verojen välttäminen. Verovapauksia haettaessa on siis kyettävä osoittamaan, että vapauksia haetaan vain liiketoiminnallisten syiden vuoksi (Helminen 2010.)

Suomessa sisäisen lainsäädännön määritelmässä ei ole erikseen käsitettä osinkotulo. Osinko on määritelty eri paikoissa, joskin melko suppeasti. Osingoiksi ei esimerkiksi katsota peiteltyä osingonjakoa, vaikkakin rajoitetusti verovelvollisten kohdalla se usein katsotaan samankaltaiseksi kuin avoin osingonjakokin. Tämä tarkoittaa, että peitelty osingonjako kuuluu lähdeverotuksen piiriin samoin kuin osuuspääoman korkosijoitusrahaston voitto-osuus sekä sijaisosinko. Sijaisosingolla tarkoitetaan osingon määrää vastaavaa korvausta, jonka verovelvollinen on suorittanut erillisen sopimuksen perusteella ja jonka avulla verovelvolliselle on syntynyt oikeus osinkoon. (Helminen 2010.)

7.2 Osinkojen jakaminen Suomesta ulkomaille

Kun puhutaan osinkojen jakamisesta ulkomaille, se tarkoittaa käytännössä rajoitetusti verovelvolliselle osingon jakamista. Vuodesta 2005 lähtien on käytössä ollut uusi osinkoverotusjärjestelmä, jolla korvattiin aiempi yhtiöveron hyvitysjärjestelmä. Rajoitetusti verovelvollisen asema ei uudistuksessa tosin muuttunut mainittavasti, sillä vanha hyvitysjärjestelmä ei soveltunut rajoitetusti verovelvollisiin. (Helminen 2010.)

Seuraavassa taulukossa esitetään lyhennelmä vaihtoehtoisista verokohteluista sen mukaan, kuka on osingonsaajana tai osingonjakajana rajoitetusti verovelvollisen osalta.

Taulukko 7.1 Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saamien osinkojen verotus

1. Verovapaat osingot	Suomi	Asuinvaltio
- Suorasijoitusosinko toisessa EU-valtiossa sijaitsevalle yhtiölle	0 %	0 %
2. Lähdeverotettavat osingot		
- osinko		
a) EU-valtiossa asuvalle yhtiölle, omistus alle 20 %	max. 15 %	mikä tahansa, hyvitys
b) ei- EU-valtiossa asuvalle yhtiölle		
- jos verosopimusvaltio, suorasijoitusosinko	0-5 %	hyvitys/vapautus
portfolio-osinko	max. 15 %	hyvitys
-ei-verosopimusvaltio	28 %	mikä tahansa
c) luonnolliset henkilöt		
- verosopimusvaltiosta	max. 15 %	hyvitys
- ei-verosopimusvaltiosta	28 %	mikä tahansa

Osingoista perittävä verokanta on 19,5 % tilanteissa, joissa osinko maksetaan EU:ssa olevalle yhteisölle ja osingonantaja on kotimainen julkisesti noteerattu pörssiyhtiö ja osingonsaaja yksityinen osakeyhtiö, jolla on alle 10 %:n omistus osingonjakajasta. (Tomperi 2009, 179.) Osinkoina kohdellaan sekä avoimen että peitelty osingonjaon eriä sekä myös osuuspääoman korkoja ja sijoitusrahaston voitto-osuuksia. Verosopimuksissa saatetaan sallia myös 19,5 % alhaisemmat verokannat tai lähdeverotus saatetaan kieltää kokonaan. Siksi kaikki osinkojenjakotilanteet ovat erilaisia. Verosopimuksissa voidaan määrätä myös perinteinen 28 %:n verokanta, joskin yleisesti verokanta on mainittu 19,5 %. Portfolio-osakkeissa veroksi on määritetty 15 %. (Helminen 2010.)

Portfolio-osakkeiksi katsotaan sellaiset osakkeet, jotka on maksettu yhtiöiden välillä ja joilla ei ole keskenään omistussuhdetta. Jos yhtiöillä on omistussuhde, on kyseessä suorasijoitusosingot ja verokanta on usein hyvin alhainen, esimerkiksi 5 %. Jos kyseessä on peitelty osingonjakotilanne, on verokanta 35 %. (Helminen 2010.)

Seuraavassa tarkennetaan tilanteita, joissa 19,5 %:n lähdeveroa peritään normaalin 28 %:n sijaan. Kuten mainittua, alhaisempi lähdevero on sallittu, jos osinkoja jakavat yhteisön osakkeet ovat osingonsaajan omaisuutta, jos jakaja on julkinen pörssiyhtiö ja vastaanottaja jokin muu yhtiö eikä omistusta ole 10 % enempää. Sijoitusomaisuudella tarkoitetaan tässä tapauksessa arvopapereita, joita ovat EVL 11§:n mukaan raha-, vakuutus tai eläkelaitosten sijoittamiseksi hankitut arvopaperit. Arvio siitä, onko kyseessä sijoitusomaisuus, tehdään sisäisen lainsäädännön perusteella. Tarvittaessa osingonsaajan on annettava tarvittavat selvitykset todisteeksi sijoitusomaisuudesta. (Helminen 2010.)

Osingonsaajat, joita verotetaan luonnollisina henkilöinä, voivat vaatia halutessaan osinkojen verottamista veromenettelylain mukaan. Lakia voidaan soveltaa tilanteissa, joissa osingoista perittävää lähdeveroa ei voida kokonaan hyvittää verosopimusten perusteella ja Suomen sekä vastaanottavan yhtiön valtion välillä on asioista kattava tietojenvaihtomahdollisuus. (Tomperi 2009, 180.)

Tällä mahdollisuudella yritetään turvata se, että rajoitetusti verovelvolliset saavat maksaa osingoistaan yhtä paljon veroa kuin yleisesti verovelvolliset, eivätkä siis joudu kärsimään rajoitetusta verovelvollisuudestaan. Edellytyksenä valinnassa on, että osingonsaaja asuu ETA-valtiossa. Jos rajoitetusti verovelvollinen haluaa tulla verotetuksi veromenettelylain mukaisesti, verotetaan osinkoa tuloverolain periaatteiden mukaisesti. (Helminen 2010.)

Jos osinko saadaan julkisesta pörssiyhtiöstä, verovapaaksi osuudeksi muodostuu 30 % ja 70 % on veronalaista osinkoa, josta peritään 28 %:n mukainen vero. Ansiotuloa ei muodostu eikä siis progressiivisesti verotettavaa tuloa. Jos osinko saadaan muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä, 9 %:n osuus on verovapaata 90 000 € vuotuisen tuottoon saakka. (Helminen 2010.)

Jos osinko ylittää 90 000 € mutta ei 9 %:n vuotuista tuottoa, 70 % osingosta peritään 28 %:n vero. 9 % vuotuisen tuoton ylittävä osuus verotetaan progressiivisesti. Kaikissa tapauksissa verotus toteutetaan pääsääntöisesti osinkojen maksamisen jälkeen, sillä silloin osakkeille on yleensä vahvistettu matemaattinen arvo, jonka perusteella osakkeenarvo määritellään. (Helminen 2010.)

Suomalaisen yhtiön jakaessa osinkoa rajoitetusti verovelvolliselle ulkomaiselle yhtiölle ei Suomessa peritä lähdeveroa, jos kotimaisten yhteisöiden välinen osinko katsotaan verovapaaksi eli jos molemmat yhtiöt ovat pörssiyhtiöitä. Verovapauden edellytyksenä on lisäksi se, että osinkoa saavan yhteisön kotipaikka on Euroopassa ja valtiot voivat vaihtaa verotietoja keskenään. Lisäksi edellytyksenä on, että vastaanottajalla lähdeveroa ei voitaisi hyvittää. Nämä tapaukset kuuluvat ns. tytäryhtiödirektiivin verovapaisiin osinkoihin. Kuten aikaisemmin mainittiin, on edellytyksenä 10 %:n omistus ja yhteisön tulee olla eurooppayhtiö, julkinen tai yksityinen osakeyhtiö tai osuuskunta. Lähdeverovapaus pätee myös vain niissä tilanteissa, joissa yhteisö on velvollinen maksamaan muuta yhteisöveroa. (Tomperi 2009, 179.)

7.2.1 Kiinteän toimipaikan osingot

Jos rajoitetusti verovelvollisella on kiinteä toimipaikka Suomessa ja osingot maksetaan tähän kiinteään toimipaikkaan, verotetaan yhtiötä niistä osingoista, jotka liittyvät tähän toimipaikkaan. Näitä osinkoja ei veroteta tavallisesta poiketen lähdeverotuksella, vaan käytössä on veromenettelylain mukainen verotus eli nettoverotus. Tuloveroa yhteisöstä suoritetaan pääasiallisesti 26 %, ja luonnollinen henkilö maksaa veroa 28 % pääomatulo-osingoistaan sekä progressiivisesti ansiotulo-osingoistaan. Lähdeverotuksen piiriin kuuluvat sellaiset tulot, jotka eivät ole Suomesta peräisin. (Helminen 2010.)

Kun verosopimukset tulevat kuvaan mukaan, tilanteet harvoin muuttuvat ratkaisevasti. Verosopimusten mukaan sillä valtiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, on valta osinkojen verotukseen rajattomasti osana liiketuloa, jos osingon perusteena oleva osake liittyy kiinteään toimipaikkaan. Suomesta saadut osingot, jotka liittyvät valtiossa sijaitsevaan ulkomaisen yhtiön kiinteään toimipaikkaan, ovat täällä veronalaisia. Yhtiön kotivaltion vastuulla on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. (Helminen 2010.)

7.3 Osinkojen vastaanottaminen ulkomailta Suomeen

Osinkoja vastaanotettaessa verokohteluun vaikuttavia tekijöitä on monia. Tilanteeseen vaikuttaa se, onko Suomella verosopimusta toisen valtion kanssa vai ei, saadaanko osingot EU-maasta sekä se, onko osingon vastaanottavana osapuolena pörssilistattu julkinen yhtiö, listaamaton yksityinen yhtiö vai luonnollinen henkilö. Vaikuttavana tekijänä on myös se, saako osingon ulkomainen yhtiö, joka toimii Suomessa vai kotimainen yhtiö eli onko kyseessä rajoitetusti vai yleisesti verovelvollinen. Seuraavaksi käsitellään näitä tilanteita erikseen, jotta nähdään, kuinka muutokset vaikuttavat verokohteluun. (Tomperi 2009, 181.)

7.3.1 Rajoitetusti verovelvollinen osingon vastaanottajana

Kun rajoitetusti verovelvollinen eli ulkomainen yhteisö tai ulkomainen luonnollinen henkilö saa osinkoja ulkomailta, ratkaisee tilanteen verokohtelun pitkälti se, onko valtioilla keskenään verosopimus vai ei. Jos verosopimusta ei ole olemassa, osingot eivät ole Suomessa veronalaisia. Tilanne muuttuu kuitenkin, jos osingot tosiasiallisesti liittyvät Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Näitä osinkoja verotetaan samoin kuin muista suomalaisia kiinteistä toimipaikoista saatuja osinkoja. (Helminen 2010.)

Verosopimuksettomissa tilanteissa saattaa syntyä myös moninkertaista verotusta, jos osingon lähdevaltio ja osingonsaajan asuinvaltio verottavat molemmat kiinteään toimipaikkaan liittyvää osinkoa. Lähdevaltion kuuluisi näissä tapauksissa suorittaa hyvitys Suomeen ja vero saadaan vähentää siitä verosta, jonka yhtiö maksaa Suomeen. (Helminen 2010.)

Verosopimustilanteissa vaikuttavia tekijöitä on se, ovatko osingonsaaja ja osingonvastaanottaja kotoisin samasta valtiosta, onko vastaanottaja tai saaja sopimusvaltiosta eikä toinen ole sekä se, ovatko vastaanottaja ja osingon saaja kotoisin eri verosopimusvaltioista.

Tarkastellaan ensin tilannetta, jossa osingonsaaja ja –vastaanottaja ovat kotoisin samasta sopimusvaltiosta. Nämä tapaukset saattavat osoittautua hankaliksi, sillä verosopimusten osinkoartiklat eivät koske kyseisenlaisia tilanteita. Suomen verotusoikeus riippuu tällöin verosopimusten sellaisia tuloja koskevista artikloista, jotka koskevat samassa sopimusvaltiossa asuvia osingonsaajia. Jos sovellettavaksi tuleva artikla vastaa OECD:n mallia, voi osinko tulla verotettavaksi Suomessa. Jos sovellettavaksi tulevassa artiklassa ei mainita kiinteää toimipaikkaa, verotetaan osinkoa osana kiinteän toimipaikan liike tuloa, eikä siis erikseen osinkona. (Helminen 2010.)

Osingonsaaja saattaa olla sopimusvaltiosta, mutta jos osingonjakaja ei ole, Suomella on verotusoikeus kiinteän toimipaikan osinkoon. Suorasijoitusosinkoja koskeva verovapaus ei tule kyseeseen, sillä osingonjakaja ei ole sopimusvaltiosta. Jos toinen osapuolten asuinvaltioista on EU-maa, ei tytäryhtiödirektiivi rajoita verotusoikeutta. Rajoitukset tulevat voimaan, jos molemmat ovat EU-valtioita. Kaksinkertaisen verotuksen vaara on jälleen olemassa, sillä sekä osingonjakajan että osingonsaajan valtio saattavat verottaa tuloa. Suomen kuuluu kuitenkin hyvittää ulkomailla maksettu vero samalla tavalla kuin vero hyvitetäisiin yleisesti verovelvolliselle. (Helminen 2010.)

Kolmanneksi kyseeseen tulee tilanne, jossa osingonjakaja ja – saaja ovat eri sopimusvaltioista. Näissä tilanteissa verotusoikeus ratkaisee verosopimuksen liiketulo- ja kaatoartikla. Suomelle tulee usein verotusoikeus ja verotuksen saa toimittaa niin suurena kuin sisäinen lainsäädäntö sen sallii. Kaksinkertaista verotusta saattaa näissäkin tilanteissa syntyä, jos osinkoa verotetaan monissa paikoissa. Suomelle saattaa koitua hyvitysvelvollisuus esimerkiksi syrjäntäkieltoartiklan perusteella. (Helminen 2010.)

7.3.2 Yleisesti verovelvollinen osingon vastaanottajana

Yleisesti verovelvollisella tarkoitetaan Suomessa täällä asuvaa ja toimivaa yhtiötä tai luonnollista henkilöä. Yleisesti verovelvollisten osinkoverotukseen vaikuttaa rajoitetusti verovelvollisten tavoin se, saadaanko osinko verosopimusvaltiosta vai ei. Lisäksi vaikuttavat aluksi mainitut yhtiöt eli ovatko osapuolet julkisia pörssiyhtiöitä, yksityisiä yhtiöitä vai luonnollisia henkilöitä.

Seuraavassa taulukossa esitetään vaihtoehtoisia verotustapoja tilanteeseen, jossa kotimainen yhteisö saa osinkoa ulkomailta.

Taulukko 7.2 Kotimaisen yhteisön ulkomailta saatujen osinkojen verotus

1. Verovapaat osingot	Lähdevaltio	Suomi
a) osinko tytäryhtiödirektiivin kattamalta yhtiöltä, yhtiöltä johon omistus väh. 10 %	0 %	0 %
b) osinko tytäryhtiödirektiivin kattamalta noteeramattomalta yhtiöltä, alle 10 % omistus	max. 15 %	0 %
c) osinko tytäryhtiödirektiivin kattamalta noteeratulta yhtiöltä, saajana noteerattu yhtiö, alle 10 % omistus	max. 15 %	0 %
d) osinko verosopimusten osinkoartiklan kattavalta yhtiöltä, omistus vah. 10% tai 25 %	0-5 %	0 %
2. Osittain tai kokonaan veronalaiset osingot		
- Kokonaan veronalaiset		
a) ei-verosopimusvaltiosta	mikä tahansa %	26 % hyvitys
b) verosopimusartiklan ulko puoliset osingot	mikä tahansa %	26 % hyvitys
- Osittain veronalaiset		
a) portfolio-osingot, kun jakaja noteerattu yhtiö ja vastaanottaja noteeramaton yhtiö	max. 15 %	yli 75 % osingosta 26 % hyvitys 25 % osingosta ei hyvitystä

Ulkomailta osinkoja saataessa osingot voivat olla joko kokonaan tai osittain verovapaita tai olla kokonaan veronalaisia. Ratkaiseviksi muodostuvat erilaiset direktiivit, jotka määrittelevät sen, mikä hyväksytään verotettavaksi tai veronlaiseksi. Hyvin suurilta osin osingot ovat verovapaita, mikäli yhtiö on vastaanottajana. Tämä määritellään EVL:n 6a§:ssä. Heti mukaan tulevat kuitenkin direktiivien määräykset, sillä verovapaus on mahdollista vain, jos EU:n emo-tytäryhtiödirektiivi niin sallii eli jos kyseessä on suorasijoitusosinko tai verosopimus määrittelee verovapauden mahdolliseksi. (Helminen 2010.) Myös toisesta verosopimusvaltiosta saadut portfolio-osingot ovat verovapaita. Tiivistettynä verovapaita ovat osingot, joissa vastaanottajana on julkinen tai yksityinen yhtiö ja osinko saadaan EU-maassa sijaitsevasta listaamattomasta eli yksityisestä yhtiöstä. Verovapaata on myös listatun yhtiön toisesta listatusta yhtiöstä saama osinko, jos molemmat ovat EU-maita. Kolmas tilanne on jo mainitut suorasijoitusosingot, joissa siis omistusoikeus ratkaisee. (Tomperi 2009, 181)

Seuraavassa esitetään esimerkki verovapaasta osingosta:

Suomalainen yhtiö saa osinkoa Ruotsista 6000 € omistussuuden ollessa 2,1 %. Osinko on verovapaata, sillä osingonjakaja eli Ruotsi on EU-valtio ja omistus on pieni. (Tomperi 2009, 182).

Kaikki osingot eivät ole verovapaita. Veronlaisia osingot voivat olla osittain tai kokonaan tilanteesta mukaan. Tällaisia ovat tilanteet, joissa kotimainen yhteisö saa osinkoa ulkomailta eikä osinko ole verovapaata verosopimuksen, emoyhtiödirektiivin tai EVL:n perusteella. Kokonaan veronalaisten osinkojen verokanta on Suomessa 26 % ja sen piiriin kuuluvat EU:n ulkopuolelta saadut osingot, jos verosopimusta ei ole solmittuna. Veronlaiseksi kuuluu myös EU:n ulkopuolelta saadut osingot, jotka eivät kuulu osinkoartiklan piiriin eli joita ei ole siinä määritelty. (Helminen 2010.)

Osittainen veronalaisuus koskee tilanteita, joissa osinko saadaan EU-maasta tai verosopimusvaltiosta ja osingon katsotaan kuuluvan verosopimuksen osinkoartiklan piiriin eikä verovapauden edellytyksien katsota täyttyvän. Tähän joukkoon kuuluvat kaikki portfolio-osingot, jotka saadaan EU:n ulkopuolelta eli sellaiset osingot, jotka saadaan yhtiöiltä, joissa ei ole vaadittavaa omistusoikeutta. Myös emo-tytäryhtiödirektiivin kattamat portfolio-osingot ovat osittain veronalaisia, jos jakajana toimii julkinen, noteerattu yhtiö ja vastaanottajana on noteeraamaton yhtiö. Omistusosuus ei vaikuta veronalaisuuteen tilanteissa, joissa osingot saadaan sellaisista verosopimusvaltioiden yhtiöistä, joita ei mainita emotytäryhtiödirektiivin verovapaissa yhtiöissä. Näissä tapauksissa osingon tulee kuulua osinkoartiklan piiriin, eivätkä ne saa olla verosopimusten perusteella verovapaita. Kuten taulukosta näkyy, osittain veronalaista osingoista veronalaista on 75 %, jolloin vero on 26 %. (Helminen 2010.)

8 YHTEENVETO

Kuten on jo tullut ilmi, kansainvälinen verolainsäädäntö on monimutkainen kokonaisuus, joka koostuu valtioiden omasta lainsäädännöstä, valtioiden välisistä verosopimuksista sekä EU-vero-oikeudesta. Yhtä omaa lainsäädäntöä ei siis kansainvälisessä verotuksessa ole, vaan verosubjektin verotuskohtelu muodostuu jokaisessa tapauksessa erikseen soveltamalla mainittua kolmea vero-oikeuden lohkoa. Näistä kolmesta etusija on EU-oikeudella, koska EU:n jäsenvaltiot eivät saa säätää lakeja tai tehdä sopimuksia, jotka ovat ristiriidassa EU:n perussopimusten, direktiivien ja asetusten kanssa.

Näiden kolmen vero-oikeuden lohkon soveltaminen aiheuttaa toisinaan ristiriitatilanteita tai tulkintaerimielisyyksiä, mikä voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Tätä ei voida katsoa verovelvolliselle kohtuullisena menettelynä. Verosopimusten ensisijaisena tehtävänä on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen jakamalla verotusoikeus asuinvaltion ja lähdevaltion kesken.

Jos kaksinkertaista verotusta syntyy, se tulee poistettavaksi valtion sisäisen lainsäädännön mukaan useimmiten hyvitysmenetelmällä.

Toisena ääripäänä voidaan nähdä vajaaverotus ja veropako, johon valtioiden toisistaan eriävä sisäinen lainsäädäntö on myös antanut mahdollisuuden. Myös valtioiden verosopimusverkostoja pyritään käyttämään hyväksi mahdollisimman pienen verorasituksen toivossa. Vajaaverotuksen ja veropaon ilmentymänä ovat veroparatiiseihin perustettavat väliyhteisöt, jotka eivät välttämättä harjoita minkäänlaista elinkeinotoimintaa, vaan niihin ohjataan muissa maissa syntyneitä tuloja. Väliyhteisölainsäädäntö on antanut mahdollisuuden verottaa ulkomaisten väliyhteisöjen Suomessa yleisesti verovelvollisia omistajia. Tällä on pyritty vähentämään veronkiertoa.

Elinkeintulon verotuksessa asuinvaltiolla on suuri merkitys verovelvollisen verokohteluun. Asuinvaltio ratkaisee sen, onko kyseessä yleisesti vai rajoitetusti verovelvollinen. Yksinkertaistettuna yleisesti verovelvollisia ovat Suomessa suomalaiset henkilöt ja yhteisöt, joilla on maahan pysyvä side. Rajoitetusti verovelvollisia ovat puolestaan kiinteän toimipaikan muodostavat yhteisöt ja alle kuusi kuukautta tai yli kolme vuotta maassa oleskelevat henkilöt.

Verotusta mietittäessä yksinkertaisin tilanne yhteisöille on se, jolloin yhteisö on kotimainen eli yleisesti verovelvollinen. Tällöin veroprosentti on vakio ja verotukseen vaikuttaa vain sisäinen lainsäädäntö. Yhteisöiden täytyy kuitenkin ottaa huomioon myös verosopimusten säädökset. Rajoitetusti verovelvollisten tulee huomioida kiinteän toimipaikan mukanaan tuomat velvollisuudet seurata tuloja ja menoja, jotta ne osataan verottaa oikein.

Ulkomailla toimivat yhteisöt voivat myös saada tai jakaa osinkoja. Sekä saadut että jaetut osingot voivat olla verovapaita tai osittain tai kokonaan veronalaisia. Veron määriin vaikuttavat muun muassa omistusosuus ja se, ovatko osapuolet julkisia vai yksityisiä yhtiöitä.

9 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää kansainvälisen yritysverotuksen yleisiä periaatteita ja käytäntöjä elinkeinotulojen osalta. Työssä pyrittiin selvittämään, millä perusteilla verotusoikeus määräytyy valtioiden välillä. Tavoitteena oli lisäksi selvittää, kuinka asuinvaltio vaikuttaa yrityksen verotukseen ja kuinka kohdellaan suomalaista yritystä, joka toimii ulkomailla. Haluttiin myös selvittää, miten menetellään tilanteissa, joissa yritys toimii matalan verotuksen maassa. Työlle asetetut tavoitteet saavutettiin pääosin ja asetettuihin kysymyksiin saatiin vastaukset.

Prosessia aloitettaessa suunniteltiin aikataulut ja opinnäytetyön sisältö. Alkuvaiheessa ei kuitenkaan osannut arvioida sitä, kuinka paljon aikaa työ veisi ja kuinka vaativaa se olisi.

Kirjoitusprosessin aikana huomattiin kuitenkin, ettei kaikkea suunniteltua ehtinyt tekemään. Esimerkiksi suunnitelmissa ollut haastattelu jäi toteutumatta. Etukäteen oli myös tarkoitus lisätä tekstiin enemmän esimerkkejä ja taulukoita. Varsinainen teksti oli kuitenkin niin vaativaa, että esimerkkeihin perehtyminen jäi puolitiehen.

Teimme prosessin aikana hyvin itsenäistä työtä, varsinkin kirjoittamisvaiheen aikana. Vaikka tarkoituksena onkin, että aihealueiden jakamisen jälkeen kumpikin kirjoittaa itsenäisesti, olisi toiselle voinut lähettää omaa tekstiään arvioitavaksi jo kirjoitusvaiheen aikana.

Kansainväliseen yritysverotukseen liittyvää materiaalia oli melko vähän saatavilla. Varsinkin aiheeseen liittyvää kirjallisuutta oli vaikea löytää. Kirjoja olisi löytynyt henkilö- ja yritysverotuksesta Suomessa, mutta perusteellisia teoksia kansainvälisestä verotuksesta oli vain muutamia. Tämän vuoksi muutamaa päälähdettä on käytetty paljon. Haastattelusta olisi voinut saada yhden lähteen lisää. Haastattelu olisi myös tuonut erilaista, käytännön näkökulmaa.

Huomioiden aiheen haastavuuden, selvittiin työstä kohtuullisen hyvin. Opinnäytetyötä kirjoitettiin kesän aikana, mikä toi oman haasteensa ja vaati itsekuria, jotta työssä edistytään. Olemme tyytyväisiä siihen, että tässä onnistuttiin.

LÄHTEET

Aine, L. 2007. Kansainvälisen yritystoiminnan organisointi ja tuloverotus. Turun Yliopisto. <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/4328.pdf> (Luettu 31.8.2011)

Andersson, E. & Linnakangas, E. 2006. Tuloverotus. 7. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy

Asetus rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 1305/1996

Castrén & Snellman 2009. Väliyhteisölainmuutokset tulivat voimaan 1.1.2009. http://www.castren.fi/Page/bd5317fb-9e77-4c05-a176-79dbaf525d2f.aspx?groupId=8e83bf93-4c17-4411-80f1-7b452bc176ce&announcementId=3d6200ff-f09c-494e-810d-4255c0f9b2d2#V_liyhteis_lain_muutokset_tulivat_voimaan_1.1.2009 (Luettu 20.7.2011)

EUR-Lex. Perustamissopimukset. <http://eur-lex.europa.eu/fi/treaties/index.htm#founding> (Luettu 27.5.2011)

EU 2010. SEUT-sopimuksen konsolidoitu toisinto. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:FI:PDF> (Luettu 21.7.2011)

Euroopan komissio. 2010. Direktiivit. http://ec.europa.eu/eu_law/directives/directives_fi.htm

EY. 2002. Euroopan yhteisön perustamissopimuksen konsolidoitu toisinto. http://eur-lex.europa.eu/fi/treaties/dat/12002E/pdf/12002E_FI.pdf (Luettu 24.8.2011)

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 155/1994

Helminen, M. 2010. Kansainvälinen verotus. WSOYpro. Yritysonline. <http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&prevpos=kv&pos=kv&page=selain&ts=yo&openhaku=&gethere=> (Luettu 13.4.2011)

Helminen, M. 2009. Kansainvälinen tuloverotus. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Kirjanpitolaki 1336/1997

KPMG International. 2008. Global Code of Conduct. <http://www.kpmg.com/FI/fi/Tietoakpmgsta/Documents/KPMG-Global-Code-of-Conduct.pdf> (Luettu 25.8.2011)

Kröger, O. Kansainvälinen yhteistyö verokilpailun estämiseksi. 2004. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.
http://www.vatt.fi/file/vatt_publication_pdf/k347.pdf (Luettu 17.8.2011)

Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968

Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (MenetelmäL) 1552/1995

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 627/1978

Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 1217/1994

Laki verotusmenettelystä 1558/1995

Malmgrén, M. 2008. Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Helsinki: Edita Publishing Oy.
<http://www.edilex.fi/lakikirjasto/7530.pdf>

Menetelmälaki 8§

Myrsky, M. & Linnakangas, E. 2009. Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

OECD. 1998. Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf> (Luettu 19.7.2011)

OECD. 2010. Model Tax Convention on Income and on Capital.
<http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/2310081E.PDF>

PricewaterhouseCoopers Oy.
<http://www.pwc.com/fi/fi/verokonsultointi/siirtohinnoittelu.jhtml> (Luettu 19.5.2011)

PricewaterhouseCoopers 2011. Paying taxes 2011.
<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf> (Luettu 20.9.2011)

Reimers, J. Kiinteän toimipaikan muodostuminen tuloverotuksessa.
<http://www.joachimreimers.fi/downloads/kiinteatoimipaikkatuloverotuksessa.pdf> (Luettu 17.8.2011)

Tomperi, S. 2009. Yritysverotus ja tilinpäätössuunnittelu. Helsinki: WSOYpro Oy.

Tuloverolaki 1535/1992

Ulkoasiainministeriö 2010. Eurooppatiedotus. Euroopan unioni syntyi sodan raunioille.

<http://www.euarjessa.fi/public/default.aspx?contentid=92659> (Luettu 26.9.2011)

Ulkoasiainministeriö 2011. Eurooppatiedotus. Perussopimukset ovat lainsäädännön perusta.

<http://www.euarjessa.fi/public/default.aspx?nodeid=37770&contentlan=1&culture=fi-FI> (Luettu 26.9.2011)

Valtioneuvosto. EU:n historiaa.

<http://www.valtioneuvosto.fi/eu/tietoa/historiaa/fi.jsp> (Luettu 28.4.2011)

Valtioneuvoston asetus rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1228/2005

Valtiovarainministeriö. 2002. Kilpailukykyiseen verotukseen – Tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio 12/2002.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/27615/27616_fi.pdf (Luettu 15.7.2011)

Valtiovarainministeriö. Verotus. Suomen verosopimukset.

http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/08_suomen_verosopimukset/index.jsp (Luettu 13.4.2011)

Valtiovarainministeriö 2011. Verotus. Suomen verosopimukset. Suomen verosopimustilanne 1.1.2011.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/35580.pdf (Luettu 13.4.2011)

Varallisuusviesti 2/2010. 2010. Sampo Pankki.

<http://www.sampopankki.fi/PDF/Private%20Banking/Varallisuusviesti20102.pdf> (Luettu 19.8.2011)

Verohallinto 2010. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2010. Verovuosi 2009.

<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=7818;5576530> (Luettu 27.5.2011)

Verohallinto 2011. Yritysten ulkomaantulojen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. [http://www.vero.fi/fi-](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Yritysten_ulkomaantulojen_kaksinkertaise%2811928%29)

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Yritysten_ulkomaantulojen_kaksinkertaise%2811928%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Yritysten_ulkomaantulojen_kaksinkertaise%2811928%29) (Luettu 8.9.2011)

Ylönen, M. 2011a. Verokilpailu kutistaa politiikan pelivaraa. 25.2.2011.

<http://www.maailmantalous.net/?q=fi/node/3> (Luettu 15.7.2011)

Ylönen, M. 2011b. Veroparatiisit.

<http://www.maailmantalous.net/?q=fi/node/52> (Luettu 19.7.2011)

Ylönen, M. 2008. Veroparatiisit – 20 ratkaisua varjotalouteen. Helsinki: Like Kustannus.



KANSAINVÄLISTEN YHTEISÖJEN ELINKEINOTULON VEROTUS

Opinnäytetyö 2011

Jessica Liukkonen, Jenni Meuronen

2 KANSAINVÄLISEN VERO-OIKEUDEN PERUSTEET

- Verosubjektilla (verovelvollisella) tai vero-objektilla liittymä useampaan kuin yhteen valtioon
- Tilanteet, joissa tulon lähdevaltio eri kuin tulonsaajan asuinvaltio
- Ei yhteisiä kansainvälisiä säännöksiä
- Valtion sisäinen lainsäädäntö, verosopimukset ja EU-vero-oikeus

2.1 Suomen sisäinen kansainvälinen vero-oikeus

- Koostuu Suomen omista laeista ja asetuksista, jotka säätelevät kansainvälisiä taloussuhteita
- Voidaan kutsua myös ulkomaanvero-oikeudeksi
- Lakeja/asetuksia, jotka sisältävät kansainvälisen verotuksen normeja

Tuloverolaki (1535/1992), laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995), laki (627/1978) ja asetus (1228/2005) rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta, laki verotusmenettelystä (1558/1995), laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)

2.1 Suomen sisäinen kansainvälinen vero-oikeus

- Suomen verolainsäädännön tarkoituksena on Suomen verotusvallan turvaaminen ja kaksinkertaisen verotuksen välttäminen

2.2 Verosopimusoikeus

- Verosopimukset ovat kahden valtion välisiä sopimuksia, joiden tarkoitus on verotusoikeuden jakaminen, monenkertaisen verotuksen poistaminen tai lieventäminen sekä veropaon estäminen
- On olemassa myös useamman valtion välisiä verosopimuksia. Esim. Pohjoismaiden yhteinen tuloverosopimus
- Tulon verotusoikeus jaetaan tulon lähdevaltion ja tulonsaajan asuinvaltion kesken --> tarkoituksena estää kaksinkertainen verotus

2.2.1 Verosopimusten solmiminen ja lakkaaminen

- Valmistelusta ja sopimusneuvotteluista vastaa valtiovarainministeriön vero-osasto
- Sopimuksen synnyttyä tulee myös verosopimuksesta säätää laki ja asetus sen voimaantulemiseksi
 - Osaksi Suomen lainsäädäntöä
- Sopimus voidaan irtisanoa, jos toinen valtio ei noudata sopimusta

2.2.2 Verosopimusten sisältö

- Eivät ole keskenään täysin identtisiä, koska syntyvät neuvottelujen tuloksena
- Pohjautuvat OECD:n vuoden 1992 malliverosopimukseen
- Koskevat yleensä sekä tulo- että varallisuusverotusta
- Määritellään keneen sopimusta sovelletaan, mitä veroja se koskee sekä millä perusteella henkilöä pidetään sopimusvaltiossa asuvana
- Verotusoikeuden jakautuminen
- Määritelmiä, mitä eri termeillä tarkoitetaan (esim. kansalainen, henkilö)

2.3 EU-vero-oikeus

- Sitonut Suomea vuodesta 1995 asti, kun Suomi liittyi Euroopan unioniin
- Perustamismissopimukset ja niissä EU:lle annettu lainsäädäntövalta muodostavat EU-oikeuden
 - EU-oikeuden normit, joilla on vaikutusta verotukseen muodostavat EU-vero-oikeuden
- Rajoittavat Suomen verotusoikeutta silloin, kun vero-objektilla tai -subjektilla on yhteys johonkin toiseen EU-maahan
- Jäsenvaltiot ovat saaneet päättää melko vapaasti välittömästä verotuksesta

2.3.1 Primäärioikeus

- Muodostuu perussopimuksista, joita ovat
 - EY:n perustamissopimukset sekä sopimus Euroopan unionista
 - Uusien jäsenvaltioiden liittymissopimuksista
 - Sopimuksista, jotka ovat muuttaneet tai täydentäneet perustamissopimuksia (esim. Lissabonin sopimus 2009)
- Sisältää määräyksiä veroasioiden päätöksen teosta sekä välillisestä verotuksesta
- Ei sisällä suoranaaisesti välitöntä verotusta koskevia normeja (vain verotuksesta yleisesti)

2.3.2 Sekundäärioikeus

- Muodostuu normeista, joita EU:n parlamentti, komissio ja neuvosto antavat perustamissopimuksissa säädetyin toimivaltansa perusteella
 - Direktiivit, asetukset ja päätökset
- EU voi säätää direktiivejä tuloverotuksen yhdenmukaistamiseksi sikäli, kun se on tarpeen EU:n sisämarkkinoiden toteutumiseen ja toimintaan
 - Välitöntä verotusta ei voida täydellisesti yhdenmukaistaa

2.3.2 Sekundäärioikeus

- Välitöntä verotusta koskevia direktiivit:
 - Osinkojen verotusta koskeva emotytär-yhtiödirektiivi
 - Yritysjärjestelydirektiivi
 - Korko-rojaltidirektiivi
 - Säästödirektiivi
- Sekundäärioikeuteen voidaan katsoa kuuluvaksi myös
 - Arbitraatiosopimus
 - EU:n antamat raportit

2.4 Sisäisen lainsäädännön, verosopimusten ja EU-vero-oikeuden suhde

- Valtioiden sisäinen lainsäädäntö, verosopimukset ja EU-vero-oikeus ovat itsenäisiä vero-oikeuden lohkoja
→ voivat olla ristiriidassa keskenään

2.4.1 Sisäisen lainsäädännön ja verosopimusten suhde

- Verosopimukset sitovia kahden valtion välisiä sopimuksia
 - Sopimusvaltio ei saa soveltaa omaa lainsäädäntöään tilanteissa, jossa verosopimus ei sitä salli (sopimusrikkomus)
- Verosopimusten etusija pätee yleisenä verosopimusoikeuden periaatteena
 - Mainittu kuitenkin esim. laissa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1.2 §)
- Lievemmän normin periaate

2.4.2 EU-vero-oikeuden suhde verosopimukseen ja sisäiseen lainsäädäntöön

- EU oikeudella etusija (esim. 6/64 Costa/ENEL)
- EU valtiot eivät saa säätää lakeja tai tehdä sopimuksia, jotka ovat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa
 - Sama pätee myös jo olemassa olevia lakeja ja sopimuksi
 - Ei päde EU:n tai ETA-alueen ulkopuolisiin valtioihin
- Lievemmän normin periaate

3 KAKSINKERTAINEN VEROTUS

- Verovelvollinen joutuu suorittamaan veroa samasta verotuskohteesta (tulo/varallisuus) kaksi kertaa = juridinen kaksinkertainen verotus
- Useampaa verovelvollista verotetaan samasta tulosta (esim. konserneissa) = taloudellinen kaksinkertainen verotus

3.1 Verotuksen alueellinen ulottuvuus

- Valtiot haluavat säätää verotusvaltansa mahdollisimman laajaksi → suuremmat verotulot
- Alueellinen ulottuvuus määritellään kolmen periaatteen avulla:
 - Kansalaisuusperiaate
 - Asuinvaltioperiaate
 - Lähdevaltioperiaate

3.1 Verotuksen alueellinen ulottuvuus

- Kansalaisuusperiaate
 - Henkilöä verotetaan siinä maassa, jonka kansalainen henkilö on
 - Ei kovinkaan merkityksellinen nykyisin kansainvälisessä verotuskäytännössä
- Asuinvaltioperiaate
 - Henkilöä verotetaan asuinvaltiossaan
 - Henkilön kaikkia tuloja verotetaan asuinvaltiossa riippumatta kansalaisuudesta tai siitä, mistä tulot ovat peräisin

3.1 Verotuksen alueellinen ulottuvuus

- Lähdevaltioperiaate
 - Valtio, josta tulot ovat peräisin, myös verottaa niitä
 - Valtiota, josta tulot ovat peräisin kutsutaan lähdevaltioksi
- Asuinvaltioperiaate on monessa maassa pääperiaatteena ja lähdevaltioperiaatetta sovelletaan sen rinnalla
- Verotusoikeus jaetaan verosopimuksissa tulotyypeittäin asuin- ja lähdevaltion välillä

3.2 Kaksinkertaisen verotuksen syyt

- Valtioiden tapa noudattaa sekä asuinvaltio- että lähdevaltioperiaatetta
 - Tällöin kahden valtion verovaateet kohdistuvat samaan tuloon
- Myös tilanteet, joissa verovelvollisen katsotaan asuvan kahdessa tai useammassa valtiossa yhtä aikaa (kaksoisasumiskonflikti)
- Valtiot voivat tulkita verosopimusta eri tavalla (kvalifikaatiokonflikti)

3.3 Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät

- Syntynyt kaksinkertainen verotus poistetaan joko vapautus- tai hyvitysmenetelmällä
- Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995) sisältää nämä menetelmät

3.3.1 Vapautusmenetelmä

- Verotuskohteet jaetaan asuinvaltion ja lähdevaltion välillä
 - Valtiot sopivat verosopimuksissa verotusoikeuden jakamisesta tulotyypeittäin ja varallisuuslajeittain
- Lähdevaltiolla on yleensä ensisijainen verotusoikeus
 - Verovelvollinen maksaa veroa ainoastaan tulon lähdevaltiolle
- Kaksi päämenetelmää

3.3.1 Vapautusmenetelmä

- Täyden vapautuksen menetelmä
 - Verovelvollinen ei joudu asuinvaltiossaan suorittamaan veroa toisesta valtiosta saadusta tulosta, eikä tulo vaikuta verovelvollisen verokantaan
- Progressioehtoinen vapautus
 - Verovelvollinen ei joudu asuinvaltiossaan suorittamaan veroa toisesta valtiosta saadusta tulosta, mutta tulot vaikuttavat verovelvollisen verokantaan
 - Ei sovelleta yrityksiin, sillä niitä ei veroteta progressiivisesti

3.3.2 Hyvitysmenetelmä

- Kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä lähdevaltiossa suoritettu vero asuinvaltiossa suoritettavasta lopullisesta verosta
- Verotuskohteita ei jaeta, vaan kumpikin valtio säilyttää verotusoikeutensa
- Vero tulee maksettavaksi vain yhteen kertaan, koska toinen valtio hyvittää toiseen valtioon maksetut verot

3.3.2 Hyvitysmenetelmä

- Ns. normaalihyvityksen menetelmä on yleisimmin käytetty
 - Katsotaan ikäänkuin verovelvollinen olisi saanut kaikki tulonsa asuinvaltiossa
 - Tällöin verovelvollisen on suoritettava vähintään se määrä veroa, joka ko. varallisuudesta tai tulosta peritään asuinvaltiossa → ei voi hyötyä toisen valtion alemmasta verokannasta
- Verovelvolliselle koko globaalin tulon perusteella määrätään suoritettava vero, josta vähennetään ulkomaille maksetut verot

3.3.2 Hyvitysmenetelmä

- Maksimihyvitys
 - Ei voida hyvittää enempää kuin Suomessa tulosta menisi veroa = Suomen verokannan mukainen määrä
 - Maksimihyvityksen ylittävä määrä voidaan siirtää hyvitetäväksi seuraavan viiden vuoden aikana
 - Hyvitykset tehdään toiselle valtiolle maksetusta tuloverosta
- Hyvitystä vaadittava kirjallisesti

3.3.2 Hyvitysmenetelmä

- Hyvitykset jaetaan tulolähteittäin ja -lajeittain
 - Tulolähde: elinkeinotoiminnan, maatalouden ja henkilökohtainen tulolähde
 - Tulolaji: Luonnollisilla henkilöillä ansio- ja pääomatulon tulolaji

3.3.3 Erityishuojennus

- Joissakin tilanteissa kaksinkertaista verotusta ei pystytä poistamaan verosopimuksista tai sisäisen lainsäädännön poistamismenetelmistä huolimatta
 - Esim. valtioiden tulkintaerimielisyydet
- Tällöin Suomessa verovelvollisille voidaan myöntää verovelvollisen pyynnöstä täydellinen tai osittainen vapautus verosta monenkertaisen verotuksen huojentamiseksi (VML 89 §)

3.4 Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

- Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi joutuvat useimmiten osingot
 - Emoyhtiö maksaa ensin tuloksestaan veroa, jonka jälkeen osingonsaaja (tytäryhtiö) maksaa veroa saamasta osingosta
 - Suomessa kaksinkertainen verotus poistettu suorasijoitusosinkojen osalta verosopimus- ja EU-valtioiden välillä
- Toinen tyypillinen tilanne konsernien siirtohinnoittelutilanteet
 - Yli- ja alihinnat konsernien sisäisissä tavara- ja palveluostoissa

3.4 Taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

- Markkinaehtoperiaate
 - Konsernien sisäiset hinnat tulisivat olla samoja kuin toisistaan riippumattomilla yhtiöillä
 - Verottajalla oikeus oikaista konserniyhtiöiden tuloja ja menoja vastaamaan markkinaehtoperiaatetta
 - Kaksinkertaista verotusta syntyy, jos toinen valtio soveltaa siirtohinnoitteluoikaisua, eikä tämä johda vastaoikaisuun toisessa valtiossa
- Arbitraatiosopimus: edellyttää moninkertaisen verotuksen poistamista siirtohinnoittelutilanteissa

4 VAJAAVEROTUS JA VEROPAKO

- Vajaaverotus = vero-objekti (tulo tai varallisuus), jolla on yhteys ainakin kahteen valtioon, joutuu lievemmän verotuksen kohteeksi kuin, jos se toimisi vain yhdessä valtiossa

4.1 Kilpailu verotuloista

- Valtioiden kilpailu finanssipääomasta ja tuotannontekijöistä johtanut verotuksen keventymiseen tietyissä valtioissa
 - Aiheuttaa veropakoa korkeamman verotuksen maista
- Verosäännösten eriäväisyydet mahdollistavat verosuunnittelun ja veron minimoinnin
 - Johtaa vajaaverotukseen tai jopa nollaverotukseen

4.1 Kilpailu verotuloista

- Veroparatiisit
 - Tiedonvälitys muiden valtioiden verottajille puutteellista
 - Yritysten toiminnalle ei muuta perustetta kuin verojen välttäminen
- Verokeidasvaltioiksi voidaan katsoa esim. Kanaalisaaret, Bahamasaaret ja Caymansaaret

4.2 Kansainvälisen veropaon muotoja

- Verovelvollisten eivät ilmoita kaikkia tulojaan veroittajalle
 - Lisäksi veroparatiiseissa tiukka pankkisalaisuus
- Valtioiden sisäisen lainsäädännön eriäväisyyksien hyväksikäyttö
- Verosopimuskeinottelu
- EU:n direktiiveillä keinottelu

4.3 Veropaon estäminen

- Suomen lainsäädännössä
 - Pykälät veronkierrosta (VML 28 §), peitelystä osingosjaosta (VML 29 §) ja siirtohinnoittelusta (VML 31 §)
 - Luonnollisilla henkilöillä ns. kolmen vuoden sääntö (TVL 11.1 §)
 - Laki ulkomaisten väliyhteisöjen verotuksesta (VYL 1217/1994)
 - Hyvitysmenetelmän käyttö vapautusmenetelmän sijaan

4.3 Veropaon estäminen

- Verosopimukseen lisätty säännöksiä, joilla pyritty veronkierron estämiseen
 - Mahdollistavat valtioiden sisäisen lainsäädännön soveltamisen
 - Beneficial owner- ja subject to tax -säännökset
- EU-vero-oikeus

”EU-valtio voi pidättäytyä EU-vero-oikeuden tarjoamista veroeduista, jos verovelvollinen pyrkii käyttämään niitä hyväksi veronkiertotarkoituksessa”

4.3 Veropaon estäminen

- Lisäksi
 - EU-valtioiden Code of Conduct -menettelysäännöt
→ tarkoitus saada jäsenvaltiot luopumaan haitallisista verotusmenettelytavoista
 - OECD:n raportti "Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue"

4.4 Väliyhteisöt

- Ulkomaille perustettavia yhtiöitä, joilla pyritään kiertämään verotusta
 - Perustetaan verokeitaisiin alhaisen verotuksen tai veroetujen vuoksi
- Eivät välttämättä harjoita itse liiketoimintaa
 - Ohjataan esim. muissa valtiossa syntyneet myyntivoitot, osinkotulot, korot ja rojaltit
 - Myös patentti- ja tavaramerkkitulot

4.4.1 Väliyhteisön määritelmä

- Mikä tahansa TVL 3 §:n mukainen yhteisönä, erillisenä verovelvollisena kohdeltava yhtiömuoto tai varallisuusmassa
 - Yhtiö, rahasto, säätiö trusti
 - Ei yhtymät (ay, ky)
- Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta eli väliyhteisölaki (VYL 1217/1994)

4.4.1 Väliyhteisön määritelmä

- Lakia sovelletaan matalan verotuksen maissa toimiviin yhtiöihin
 - Verotetaan niiden Suomessa yleisesti verovelvollisia osakkaita
- Lakia ei kuitenkaan sovelleta esim.
 - Verosopimusvaltioissa toimiviin yhtiöihin edellyttäen, että sen suorittama vero ei olennaisesti eroa Suomen verotuksesta
 - Teolliseen tuotantotoimintaan tai laivanvarustustoimintaan
 - EU:n talousalueella sijaitseviin yhteisöihin

4.4.1 Väliyhteisön määritelmä

- Yhteisön tulee olla tosiasiallisesti asettunut valtioon ja harjoittaa taloudellista toimintaa
 - Arvioidaan tunnusmerkkien perusteella (toimitilat, kalusto, henkilöstö...)
- Yhteisön tulee olla Suomessa yleisesti verovelvollisten määräämisvallassa

4.4.2 Verotuksen taso

- Verotuksen *tosiasiallinen* taso tulisi olla alhaisempi kuin 3/5 Suomessa asuvan yhteisön verotuksesta
- Poikkeus: EU:n ulkopuoliset verosopimusvaltiot
 - Verotuksen taso ei saa *olennaisesti* erota Suomessa toimivan yrityksen suorittamasta verosta (3/4)

4.4.3 Huomioitavat seikat verotuksessa

- Verotuksen tason vertailulaskelmat
 - Otetaan huomioon vain yhteisön asuinvaltioonsa maksamat tuloverot
 - Ei oteta huomioon toiselta väliyhteisöltä saatua osinkoa
- Tappiollinen yhteisökin voidaan katsoa väliyhteisöksi
- Verohuojennusten merkitys verotukseen
 - Yleinen huojennus vai erityishuojennus?

4.4.4 Väliyhteisötulon verotus

- Suomessa yleisesti verovelvollisen osakkaan verotus
 - Omistajat tai edunsaajat, yhteisöä ei veroteta väliyhteisölain perusteella
 - 25 % välillinen tai välitön omistususuus, yksin tai yhdessä samaan etupiiriin kuuluvien kanssa
- 25 % rajasta johtuen ei koske piensijoittajia

4.4.4 Väliyhteisötulon verotus

- Osakasta verotetaan tämän omistuosuutta vastaavasta osasta väliyhteisön tulosta
 - Esim. 30 % omistuosuus → 30 % väliyhteisön tulosta katsotaan osakkaan tuloksi
- Ennen väliyhteisötulon verottamista vähennetään osakkaan tulo-osuudesta osuus väliyhteisön tappiosta
- Väliyhteisötulo katsotaan omaksi tulotyyppikseen (ei siis esim. osinkoa)

4.4.4 Väliyhteisötulon verotus

- Väliyhteisölainnsäädännön tarkoitus ei ole aiheuttaa kuitenkaan kaksinkertaista verotusta
 - Ulkomaille maksetut verot hyvitetään
 - Väliyhteisön maksamat tuloverot vähennetään osakkaiden verotuksessa
 - Hyvitettävä määrä ei voi koskaan ylittää osakkaan väliyhteisön tulosta Suomessa maksettavan veron määrää

4.4.5 Ilmoittamisvelvollisuus

- Suomessa yleisesti verovelvolliset osakkaat tai edunsaajat ovat velvollisia itse ilmoittamaan välilliset ja välittömät väliyhteisöomistuksensa Verohallinnolle
- Veroilmoitukseen liitettävä kaikki väliyhteisölain kannalta tarpeelliset tiedot ja asiakirjat
 - Esim. luettelo välillisistä ja välittömistä omistusosuuksista ulkomaisiin väliyhteisöihin, väliyhteisön voitonjaosta ja maksamista veroista

4.4.6 Muut väliyhteisöjen toimintaa rajoittavat normit

- Tilanteet, joissa yhteistö ei täytä väliyhteisölain edellytyksiä, mutta voidaan epäillä toimivan veronkiertotarkoituksessa
 - Yleinen veronkiertopykälä (VML 28 §)
 - Peiteltyä osingonjakoa koskeva pykälä (VML 29 §)
 - Siirtohinnoitteluoikaisua koskeva pykälä (VML 31 §)

5 ASUINVALTION MERKITYS KANSAINVÄLISESSÄ VEROTUKSESSA

- Asuinvaltiolla suuri merkitys verovelvollisen verokohteluun
 - Vaihtuminen kesken verovuoden
 - Useassa valtiossa toimiminen
- Yleinen/rajoitettu verovelvollisuus
- Kiinteä toimipaikka

5.1 Asuinpaikan määritteleminen

- Pysyvä asuinpaikka, kun:
 - Luonnollisella henkilöllä pysyvä koti/oleskelu valtiossa
 - Valtion kansalaisuus
 - Yhtiö perustettu valtiossa, johtopaikka

5.2 Yleinen verovelvollisuus

- TVL 9.1§ :

”yleisesti verovelvollisia ovat verovuonna Suomessa asuneet henkilöt, kotimaiset yhteisöt, yhteisetuudet ja kuolinpesät”

5.2.1 Luonnolliset henkilöt – yleinen verovelvollisuus

- Koti valtiossa
- Yli 6kk oleskelu valtiossa
- Alle 3 vuoden oleskelu ulkomailla, side kotivaltioon (puoliso, koti, liiketoiminta)
- Asuinvaltiolla verotusoikeus

5.2.2 Yhteisöt – yleinen verovelvollisuus

- Kotimainen yhteisö
- Yhteisö : osakeyhtiö, osuuskunta, muu verrattavissa oleva ulkomainen oikeushenkilö
- Johtopaikka, rekisteröinti,
 - Rekisteröity Suomeen, johtopaikka ulkomailla → kaksoisasuminen → kaksinkertainen verotus

5.3 Yleisesti verovelvollisen verotus

- Verovelvollinen kaikista tuloistaan asuinvaltiolle
- Kaksinkertainen verotus: tulo verotetaan kahdessa valtiossa
 - Hyvitysmenetelmä
 - Vapautusmenetelmä

5.4 Rajoitettu verovelvollisuus

- Ulkomaiset luonnolliset henkilöt
 - Alle 6kk oleskelu
 - Yli 3 vuoden oleskelu
- Ulkomaille rekisteröidyt yhteisöt
 - Kiinteä toimipaikka

5.4.1 Rajoitetusti verovelvollisen verotus

- Verovelvollisuus vain tuloista, jotka peräisin valtiosta
- Lähdeverolaki, lähdeveroasetus
 - Verosopimukset rajoittamassa säädöksiä
- Veronalaisia:
 - Korot, kiinteistöistä saadut tulot, esim.vuokra, liiketulo, eläke, osinko jne.

6 ELINKEINOTULON VEROTUS KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA

- Toiminnan laajentamistapoja:
 - Tytäryhtiö
 - Koko yhtiön siirtäminen ulkomaille
 - Yhteistyö muiden yhtiöiden kanssa
 - Edustaja
- Valitulla tavalla suuri vaikutus verokohteluun

6.1 Yhteisöjen verotus

- Tavallisin tapa siirtyä ulkomaille on muodostaa valtion lakien mukainen yritys
- Tytäryhtiö
 - Huojennussäädösten hyödyntäminen
 - Tuet

6.1 Yhteisöjen verotus

- Eurooppayhtiö
 - Muodostetaan
 - Sulautumalla(julkiset oy:t)
 - holding-yhtiöllä(eri valtioiden oy:t)
 - muuttamalla julkinen oy eurooppayhtiöksi

6.1.1 Yhteisönä verotettavat toimintamuodot

- Suomalainen yhteisö(TVL 3§4):
 - Oy
 - Osuuskunta
 - Säästöpankki
 - Taloudellinen yhteisö/säätiö

6.1.2 Yleisesti verovelvollisen yhteisön verottamisen periaatteet

- Verovelvollisuus kotimaalle kaikista tuloista
- Tuloja verosopimusvaltiosta → kiinteä toimipaikka ratkaisee verotuksen
 - Ilman kiinteää toimipaikkaa: verotusoikeus Suomella
 - Ei-verosopimusvaltio: verotusoikeus Suomella

6.1.3 Rajoitetusti verovelvollisen yhteisön verottamisen periaatteet

- Ulkomainen yhteisö verovelvollinen vain maasta saaduista tuloista
- Verosopimusten rajoittavat säädökset
- Suomesta saatu tulo:
 - Liiketulo (26 %)
 - Korot ja osingot (28%)
- Kiinteä toimipaikka

6.2 Kiinteä toimipaikka

- Ratkaisee kansainvälisissä tilanteissa verotusoikeuden, kaksinkertaisen verotuksen synnyn ja veroetujen synnyn

6.2.1 Kiinteän toimipaikan määritelmä

- Verosopimukset, sisäinen lainsäädäntö, EY korkorojaltidirektiivi, OECD:n malliverosopimus
- OECD: kiinteä liikepaikka, josta yrityksen toimintaa joko kokonaan tai osittain harjoitetaan
 - Ensisijainen muihin nähden

6.2.1 Kiinteän toimipaikan määritelmä

- Sisäinen lainsäädäntö (TVL 13a§): erityinen liikepaikka liiketoiminnan harjoittamista varten
- EY korko-rojaltidirektiivi: toimipaikka sijaitsee EU-valtiossa, liiketoimintaa harjoitetetaan osittain tai pysyvästi

6.2.2 Kiinteä liikepaikka

- OECD: sijaitsee konkreettisesti ja pysyvästi kohdevaltiossa
 - toimitila, laitos tai muu vastaava
- Liityttävä liiketoimintaan
- Oma, vuokrattu
- Käytössä pysyvästi, säännöllisesti

6.2.2 Kiinteä liikepaikka

- Liiketoiminnasta synnyttävä liiketuloa
 - Valmistus, myynti, palveluiden tarjoaminen
- Johtopaikka, tehdas, sivuliike, toimisto, myymälä

6.2.3 Liiketoiminnan harjoittaminen kiinteässä toimipaikassa

- Erityissäädöksiä esim. Rakennustoiminta, edustaja
- Rakennustoiminta
 - Talonrakennus, maansiirto
 - Kiinteän toiminnan raja 12kk
- Edustaja
 - Epäitsenäinen
 - Itsenäinen

6.2.4 Kiinteän toimipaikan tulojen ja menojen määrittelyminen

- Markkinaehtoperiaate: tuloksi katsotaan se osuus liike tulosta, joka sen katsotaan voivat muodostaa jos kiinteä toimipaikka olisi oma yrityksensä
- Rajoitettu verovelvollinen:
 - Kiinteän toimipaikan tulot ja menot määriteltävä erikseen

6.2.4 Kiinteän toimipaikan tulojen ja menojen määrittäminen

- Yleinen verovelvollinen:
 - Ulkomaisen toimipisteen tulot ja menot eriteltävä kotimaisista
- Erilliskirjanpito
- Kohdistetaan vain menot, jotka syntyneet toimipaikassa

6.2.5 Kiinteän toimipaikan verottaminen

- Veromenettelylain/EVL:n mukaisesti veroilmoituksen perusteella
- Kaikki kiinteän toimipaikan tulot (vähennykset)
- Tappio:
 - Ei huomioida veronalaisessa tulossa
 - Vähennyskelpoinen yhtiön tuloksesta

6.2.6 Kiinteän toimipaikan lopettaminen

- Kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi
 - EU-valtiot – liiketoimintasiirto
 - Ei-EU-valtiot – luovutushinta veronalaista tuloa
- Lopettaminen
 - Omaisuuden myynti/siirto
 - Hinta toimipaikan tuloa

6.2.7 Liiketoiminnan harjoittaminen ilman kiinteää toimipaikkaa

- Ilman kiinteää toimipaikkaa ei verotusoikeutta vieraalla valtiolla
- Ei verosopimusta → kiinteällä toimipaikalla eri merkitystä
 - Sisäinen lainsäädäntö
 - Kaksinkertainen verotus

7 OSINGOT KANSAINVÄLISISSÄ TILANTEISSA

- Kansainvälinen osingonjako lisääntynyt yritysten kansainvälistyessä
- Pääsääntö:
 - Osingon vastaanottaja omassa valtiossaan yleisesti verovelvollinen, osingonantaja valtiossa rajoitetusti verovelvollinen

7.1 Osinko-käsite

- Verosopimukset:
 - OECD: osakkeista tai muista voitto-osuuteen oikeuttavista lähteistä yhtiöltä saatu tulo
- Tytäryhtiödirektiivi:
 - Osinkoa vain voitto-osuus tai muu, kun antajasta omistus tytäryhtiöstä väh.10 %
- Sisäinen lainsäädäntö:
 - Ei tarkkaa määritelmää, laaja kokonaisuus

7.2 Osinkojen jakaminen Suomesta ulkomaille

1. Verovapaat osingot	Suomi	Asuinvaltio
- Suorasijoitus osinko toiseen EU-valtioon	0%	0%
2.Lähdeverotettavat osingot		
▣EU-valtioon, om. Alle 20 %	Max.15 %	hyvitys
▣EU:n ulkopuolelle ● verosopimusvaltioon: Suorasijoitusosinko Portfolio-osinko • ei-verosopimusvaltioon	0-15 % Max.15 % 28 %	Hyvitys Hyvitys Mikä tahansa
▣Luonnolliset hlöt: Verosopimusvaltio Ei-verosopimusvaltio	Max.15 % 28 %	Hyvitys Mikä tahansa

7.2.1 Kiinteän toimipaikan osingot

- Kiinteää toimipaikkaa verotetaan siihen liittyvistä osingoista
- Nettoverotus
- Yhteisön vero 26 %
- Luonnollisen henkilön vero 28 % po-tuloista, progressiivisesti ansiotuloista
- Verosopimustilanne: kiinteän toimipaikan valtiolla verotusoikeus

7.3 Osinkojen vastaanottaminen ulkomailta Suomeen

- Vaikuttavia tekijöitä:
 - Onko verosopimusta?
 - Saadaankö osingot EU-maasta?
 - Vastaanottajana oyj, oy vai luonnollinen hlö?
 - Rajoitettu vai yleinen verovelvollinen?

7.3.1 Rajoitetusti verovelvollinen osingon vastaanottajana

- Ei verosopimusta:
 - Ei verovelvollisuutta Suomessa (paitsi jos kiinteä toimipaikka)
- Verosopimus:
 - Sama valtio → osinkoartiklat ratkaisevat
 - Saaja sopimusvaltiosta, jakaja ei → Suomella verotusoikeus kiinteän toimipaikan osinkoihin
 - Eri valtiot → liike- ja kaatoartikla

7.3.2 Yleisesti verovelvollinen osingon vastaanottajana

1. Verovapaat osingot	Lähdevaltio	Suomi
Osinko tytäryhtiödirektiivin tarkoittamalta yhtiöltä, om. max.10 %	0 %	0%
Osinko tytäryhtiödirektiivin tarkoittamalta oy:ltä, om.max.10%	Max.15 %	0%
Osinko tytäryhtiödirektiivin tarkoittamalta oyj:ltä, om.max.10%, saaja oyj	Max. 15%	0 %
Osinko verosopimusten tarkoittamalta yhtiötä. Om. 10-25 %	0-15 %	0%

7.3.2 Yleisesti verovelvollinen osingon vastaanottajana

2. Osittain tai kokonaan veronalaiset	Lähdevaltio	Suomi
Kokonaan veronalaiset: -ei-verosopimusvaltiosta -Verosopimusartiklan ulkopuoliset	Mikä tahansa Mikä tahansa	26 % hyvitys 26 % hyvitys
Osittain veronalaiset: - Portfolio-osingot, jakaja oyj, vastaanottaja oy	Max.15%	Yli 75 % osingosta 26 % hyvitys 25 % ei hyvitystä